

DER BETRIEB

1948 | 2023
75
JAHRE

47

Seite 2705 – 2768
20. November 2023
76. Jahrgang

www.der-betrieb.de

Herausgeber

Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Ballwieser
Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Holger Fleischer
Prof. Dr. Johanna Hey
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff
Prof. Dr. Katharina Uffmann
Dr. Thomas Wachter †
Prof. Dr. Barbara E. Weissenberger
Prof. Dr. Francesca Werth

Magazin

Gastkommentar

Volker Serth
Neue Turbulenzen um
VW-Betriebsratsgehälter

DER BETRIEB digital in Owlit lesen!

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



Betriebswirtschaft

Thomas Schanz
Vorteilhaftigkeit der betrieblichen Entgeltumwandlung unter
geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen (Teil I) 2705

Steuerrecht

Marvin Mühlenstädt
Die fehlende Überschusserzielungsabsicht bei Immobilien im Bereich
der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2713

Dominik Schüller
Inländische Dividendenerträge als Steuerfalle für
gemeinnützige Stiftungen? 2724

Reemtsma-Anspruch bei zivilrechtlicher Verjährungseinrede (M. Hennigfeld) 2727

Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen
gelassener Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG (BFH) 2729

Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten
im Besteuerungsverfahren gem. § 29b AO (BFH) 2735

Wirtschaftsrecht

Sven Schonhofen
Überblick über die neuen Sorgfaltspflichten aus dem Digital Services Act 2740

Datendiebstahl kann Anspruch auf immateriellen Schadensersatz nach
Art. 82 DSGVO begründen (A. Tribess) 2746

Auskunftsanspruch gem. Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO: Zum Anspruch auf
kostenlose erste Kopie personenbezogener Daten (EuGH) 2747

Arbeitsrecht

Wolfgang Kleinebrink
Vermeidung einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung beim
Arbeitsentgelt 2755

Verpflichtung von Syndikusrechtsanwälten, den elektronischen
Rechtsverkehr aktiv zu nutzen (M. Kühnreich) 2763

Urlaubsabgeltung – Verfall durch tarifliche Ausschlussfristen (K. Brinkmann) 2764

Tariflicher Mehrurlaub darf tatsächliche Arbeitsleistung voraussetzen,
soweit dies den gesetzlichen Mindesturlaub nicht gefährdet (BAG) 2765

zeitlich flexibel
abrufbar!

ab 16. Oktober 2023
E-Learning-Kurs mit flexiblem Start

DATENSCHUTZ FÜR COMPLIANCE OFFICER

Der neue E-Learning-Kurs im Bereich Datenschutz

In dieser Lernreise werden wir in 3 digitalen Modulen genau darauf eingehen, warum Datenschutz für Compliance Officer unverzichtbar ist und wie Sie in Ihrer Rolle aktiv zur Sicherung der datenschutzrechtlichen Compliance in Ihrem Unternehmen beitragen können.

Das erwartet Sie auf der Lernreise:

- Modul 1:
Grundwissen Datenschutz



Dr. Annina Männig

Rechtsanwältin und Legal Counsel
Privacy & Technology Law,
Zalando SE

- Modul 2:
Datenschutz in der
Compliance Arbeit



Ilan Leonard Selz, LL.M.

Rechtsanwalt, Senior Associate bei
SCHÜRMANN ROSENTHAL DREYER

- Modul 3: Special:
IT- und
Cyber-Sicherheitsrecht



Sebastian Rockstroh

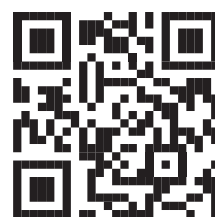
Rechtsanwalt und Syndikusrechts-
anwalt, Dr. Ing. h.c. F. Porsche
Aktiengesellschaft



Unsere Lernreisen finden online statt und bieten Ihnen die Flexibilität, Ihr Wissen und Ihre Fähigkeiten in Ihrem eigenen Tempo und von jedem Ort aus zu erweitern.



Jetzt informieren und anmelden:
<https://fmos.link/lr-ds>



Co-Veranstalter:

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Veranstalter:

Live & Learn | Events by
FACHMEDIEN
otto schmidt



Vorteilhaftigkeit betrieblicher vs. privater Altersversorgung

Liebe Leserinnen und Leser,

„Die Rente ist sicher“, dieser plakative Satz des ehemaligen Bundesarbeitsministers Norbert Blüm mag vor 40 Jahren noch ein gewisse Berechtigung gehabt haben. Die demografische Entwicklung der letzten Jahrzehnte zeigt jedoch, dass das gesetzliche Rentenversicherungssystem in der aktuellen Form langfristig nicht mehr zu halten sein wird. Große Reformen wie die schrittweise Verlängerung der Regelarbeitszeit bis zum 67. Lebensjahr oder auch ein Absinken des Rentenniveaus haben zwar eine gewisse Entlastung für die Rentenkasse gebracht, das Problem aber längst nicht gelöst, weswegen weitere, für die Betroffenen schmerzhaft Reformen diskutiert werden. Dies alles macht eine Ergänzung der gesetzlichen Rente um eine individuelle Vorsorge durch die Arbeitnehmer zwingend notwendig.

Um eine ergänzende Altersversorgung als Arbeitnehmer zu erreichen, gibt es zwei Möglichkeiten: die betriebliche Entgeltumwandlung und eine rein private Vorsorge. Für Arbeitnehmer, aber auch für Arbeitgeber stellt sich vor diesem Hintergrund die Frage, welcher der beiden Durchführungswege vorteilhaft ist. *Schanz* hat bereits vor 10 Jahren eine umfangreiche Studie hierzu vor dem Hintergrund der damaligen rechtlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten veröffentlicht und kam zu dem Ergebnis, dass die betriebliche Entgeltumwandlung grundsätzlich vorteilhaft ist. Aufgrund des in den letzten 10 Jahren deutlich geänderten rechtlichen und vor allem auch wirtschaftlichen Umfelds stellt sich nun die Frage, wie sich die Vorteilhaftigkeit zwischen betrieblicher Entgeltumwandlung und privater Rente aktuell darstellt. Während im ersten Teil seines Beitrags die Betrachtung eines Standardfalls im Vordergrund steht, erfolgen im zweiten Teil detaillierte Analysen für die Abwandlung einzelner Parameter.

Ich wünsche Ihnen eine hilfreiche Lektüre dieses und der weiteren Themen dieser Ausgabe.

Sebastian Boochs, verantwortlicher Redakteur
s.boochs@fachmedien.de

Ist Ihr Unternehmen reif für die Börse?

So gestalten Sie den IPO-Prozess erfolgreich



PDF

IPO- und Kapitalmarktreife
 Praxisleitfaden – Von der strategischen
 Evaluierung bis zur Umsetzung
Seiler/Ghassemi-Tabar/Rath/Rattka (Hrsg.)
 ISBN 978-3-947711-98-7
 276 Seiten, 39,90 € inkl. MwSt.

Aus dem Inhalt:

- Bin ich reif für die Börse?
- Vorbereitung der Finanzfunktion auf ein IPO
- Governance, Risk & Compliance
- Rechtliche und steuerliche Anforderungen im Rahmen eines Börsengangs
- Der Börsengang aus Sicht der Deutsche Börse AG



Jetzt bestellen:
www.fachmedien.de/ipo-buch

Inhalt

MAGAZIN

Gastkommentar	M4
<i>Volker Serth</i>	
Kurzbeiträge	M6
Impressum	M12

BETRIEBSWIRTSCHAFT

AUFSATZ

Sonstige BWL

Vorteilhaftigkeit der betrieblichen Entgeltumwandlung unter geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen (Teil I)

Dr. Thomas Schanz, Stuttgart

DB1450654 (Kurzfassung vgl. S. M6)

S. 2705

STEUERRECHT

AUFSATZ

Einkommensteuer

Die fehlende Überschusserzielungsabsicht bei Immobilien im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Dipl.-Fw. (FH) Marvin Mühlenstädt, Lemgo

DB1439420 (Kurzfassung vgl. S. M7)

S. 2713

Kapitalertragsteuer

Inländische Dividendenerträge als Steuerfalle für gemeinnützige Stiftungen?

WP/StB Dominik Schüller, Heidenheim

DB1449247 (Kurzfassung vgl. S. M8)

S. 2724

KOMPAKT

Umsatzsteuer

Reemtsma-Anspruch bei zivilrechtlicher Verjährungseinrede

RiFG Dr. Michael Hennigfeld, Köln

DB1452239

S. 2727

VERWALTUNGSANWEISUNGEN

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Lohnsteuerliche Behandlung von bundesweiten Schulprojekten

OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 01.11.2023

DB1452831

S. 2728

Erbschaft-/Schenkungssteuer

Gesonderte Feststellung gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG bei Bewertungen für Zwecke des § 7 Abs. 8 ErbStG

Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichlautende Erlasse vom 17.10.2023

DB1452829

S. 2728

ENTSCHEIDUNGEN

Einkommensteuer

Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassener Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG

BFH, Urteil vom 18.07.2023 – IX R 21/21

DB1452832

S. 2729

Einkommensteuer/Gewerbesteuer

Zur Mitunternehmerstellung einer GbR; Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte: Keine Geringfügigkeitsgrenze, keine GewSt-Pflicht der aufwärts abgefärbten Obergesellschaft

BFH, Urteil vom 05.09.2023 – IV R 24/20

DB1452833

S. 2733

Umsatzsteuer

Zeitpunkt der Vereinnahmung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG bei Überweisungen

BFH, Urteil vom 17.08.2023 – VR 12/22

DB1452335

S. 2733

Abgabenordnung

Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten im Besteuerungsverfahren gem. § 29b AO

BFH, Urteil vom 05.09.2023 – IX R 32/21

DB1452338

S. 2735

WIRTSCHAFTSRECHT

AUFSATZ

Digitalisierung

Überblick über die neuen Sorgfaltspflichten aus dem Digital Services Act

RA Sven Schonhofen, LL.M. (New York), München

DB1452359 (Kurzfassung vgl. S. M9)

S. 2740

KOMPAKT

Datenschutz

Datendiebstahl kann Anspruch auf immateriellen Schadensersatz nach Art. 82 DSGVO begründen

RA/FA Alexander Tribess, Hamburg

DB1452903

S. 2746

ENTSCHEIDUNGEN

Datenschutz

Auskunftsanspruch gem. Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO: Zum Anspruch auf kostenlose erste Kopie personenbezogener Daten

EuGH, Urteil vom 26.10.2023 – C-307/22

DB1451639

S. 2747

Datenschutz

Zu einem unionsrechtlichen Unterlassungsanspruch und der Bemessung eines immateriellen Schadens nach der DSGVO

BGH, Beschluss vom 26.09.2023 – VI ZR 97/22

DB1452360

S. 2751

ARBEITSRECHT

AUFSATZ

Entgeltrecht

Vermeidung einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung beim Arbeitsentgelt

Prof. Dr. jur. Wolfgang Kleinebrink, Wuppertal

DB1452375 (Kurzfassung vgl. S. M10)

S. 2755

KOMPAKT

Rechtsanwaltsrecht

Verpflichtung von Syndikusrechtsanwälten, den elektronischen Rechtsverkehr aktiv zu nutzen

RA Dr. Mathias Kühnreich, Düsseldorf

DB1446533

S. 2763

Urlaubsrecht

Urlaubsabgeltung – Verfall durch tarifliche Ausschlussfristen

RA/FAArbR Kevin Brinkmann, LL.M., Hamburg

DB1447004

S. 2764

ENTSCHEIDUNGEN

Urlaubsrecht/Tarifvertragsrecht

Tariflicher Mehrurlaub darf tatsächliche Arbeitsleistung voraussetzen, soweit dies den gesetzlichen Mindesturlaub nicht gefährdet

BAG, Urteil vom 28.03.2023 – 9 AZR 219/22

DB1449498

S. 2765



In Ihrem Print-Abonnement ist ein Owlit-Zugang enthalten.

» Weitere Informationen finden Sie unter www.owlit.de/ihr-zugang/



QR-Code scannen





»DB1451578

Neue Turbulenzen um VW-Betriebsratsgehälter

Die Durchsuchung im VW-Werk in Wolfsburg Ende September bringt das heiß diskutierte Thema um hohe Betriebsratsgehälter wieder ins Rollen.

Was zuletzt geschah

Am 26.09.2023 kam es zu einer groß angelegten Durchsuchung der Räumlichkeiten des VW-Werks in Wolfsburg. Grund hierfür ist das seit Jahren laufende Verfahren zu überhöhten Betriebsratsgehältern des Konzerns.

Bekannt ist nur, dass dabei Unterlagen und Daten sichergestellt wurden, worum es sich dabei genau handelt und welchen Einfluss diese Materialien auf das laufende Verfahren haben könnten, ist unklar. Hierzu wollten sich weder VW noch die Staatsanwaltschaft äußern. Es bleibt also das wiederaufzurollende Verfahren beim LG Braunschweig abzuwarten.

BGH-Urteil vom 10.01.2023 – 6 StR 133/22

Im Jahr 2021 entschied zunächst das LG Braunschweig, dass die Angeklagten (Vorstand und Personalleiter bei der VW AG) nicht wegen Untreue gem. § 266 StGB wegen der Auszahlung überhöhter Betriebsratsgehälter zu bestrafen sind. Dies sah der BGH Anfang des Jahres jedoch anders und urteilte in der Sache wie folgt: Die erhöhten Betriebsratsgehälter könnten gegen das betriebsverfassungsrechtliche Begünstigungsverbot nach § 78 Satz 2 BetrVG verstoßen und somit den Tatbestand der Untreue nach § 266 StGB verwirklichen.

Der BGH bestätigt insoweit die Entscheidung des LG Braunschweig, wonach die Betriebsrats Tätigkeit – und das hierfür erlangte Know-how – bei der Höhe der Vergütung unberücksichtigt bleiben. Vielmehr sei das zu zahlende Arbeitsentgelt eines Betriebsratsmitglieds nach der Vergütung eines vergleichbaren Arbeitnehmers mit betriebsüblicher Entwicklung nach § 37 Abs. 4 Satz 1 BetrVG zu bemessen. Insofern kommt es auf die Vergütung des Betriebsratsmitglieds vor der Tätigkeit als Betriebsratsmitglied an; diese kann jedoch auch ansteigen, wenn bei der ursprünglichen Tätigkeit eine Beförderung betriebsüblich ist. Ob solche hohen Vergütungen, wie die Betriebsratsmitglieder im vorliegenden Fall erhalten haben, auch mit ihrer früheren Tätigkeit auf dem normalen Karriereweg hätten erzielt werden können, bleibt fraglich. Dies soll jetzt das LG Braunschweig noch einmal genau prüfen.

Damit könnte dann gleichzeitig gegen die von § 266 StGB geschützte Vermögensbetreuungspflicht verstoßen worden sein. Offen lässt der BGH aber, ob dann nicht ein Verbots- oder Tatsachenirrtum aufseiten der Angeklagten vorliegt. Auch dies ist vom LG Braunschweig erneut zu prüfen.



RA/FAArbR Volker Serth
ist Partner bei FPS PartG mbB in Frankfurt/M.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

„Liegt kein Verstoß gegen das Begünstigungsverbot aus § 78 Satz 2 BetrVG vor, besteht auch kein Widerspruch zur BGH-Entscheidung.“

Reaktionen auf das Urteil

Aufgrund des Urteils des BGH sah sich VW dazu verpflichtet, bei fast 80 Betriebsratsmitgliedern die Gehälter teilweise um bis zu 4.000 € monatlich (für die Zukunft) zu senken. Hiergegen wehrten sich jedoch einige Betriebsratsmitglieder mit einer Klage vor den Arbeitsgerichten.

Arbeitsrechtliche Klagen der Betriebsräte

Bereits an einigen Arbeitsgerichten sind Klagen der betroffenen Betriebsratsmitglieder anhängig oder erstinstanzlich bereits entschieden worden – überwiegend i.S. der Betriebsratsmitglieder. Dies bedeutet, dass VW die Gehälter seiner Betriebsratsmitglieder nicht so einfach wieder kürzen kann. Der Betriebsrat von VW kritisiert die widersprüchliche Rspr. wie folgt: „Arbeitsrechtlich ist etwas geboten, was gleichzeitig strafrechtlich im Risiko stehen kann.“ Er spricht sich deshalb für eine Klarstellung durch den Gesetzgeber aus.

Fraglich ist aber, ob das Urteil des BGH und die erstinstanzlichen Urteile zugunsten der Betriebsratsmitglieder tatsächlich im Widerspruch stehen. Dies wirkt auf den ersten Blick so, allerdings lassen die Entscheidungsgründe des ArbG Braunschweig etwas anderes vermuten.

Bei der ersten Entscheidung vom 05.07.2023 – 3 Ca 138/22 gab das Gericht der Klage statt, da die Vergütung des Betriebsratsmitglieds unter betriebsüblicher Entwicklung der eines vergleichbaren Arbeitnehmers entsprochen hat.

Bei der zweiten Entscheidung vom 05.07.2023 – 3 Ca 132/23 stellte das Gericht fest, dass die Vergütungserhöhung nicht auf die Aufnahme der Betriebsrattätigkeit zurückzuführen ist, sondern auf eine im Vorfeld übertragene Tätigkeit und die dort gezeigten Leistungen.

Im Ergebnis liegt in beiden Fällen gar kein Verstoß gegen das Begünstigungsverbot aus § 78 Satz 2 BetrVG vor und damit besteht auch kein Widerspruch zur BGH-Entscheidung. Ein solcher Widerspruch könnte sich allenfalls ergeben, wenn ein Verstoß gegen § 78 Satz 2 BetrVG festgestellt und das Gericht dennoch der Klage des Betriebsratsmitglieds stattgeben würde. Ein solcher Fall ist bis zum heutigen Tag so aber noch nicht entschieden worden.

Das ArbG Hannover ging in seiner kürzlich ergangenen Entscheidung vom 17.10.2023 – 12 Ca 272/23 sogar noch einen Schritt weiter und urteilte, dass die Gehaltskürzung des Betriebsrats nicht nur unrechtmäßig war, sondern dem freigestellten Betriebs-

ratsmitglied rückwirkend ab Mai 2022 eine Gehaltserhöhung zusteht. Die Veröffentlichung des Urteils steht jedoch noch aus, weshalb nicht abschließend gesagt werden kann, ob dieses Urteil einen Widerspruch zum BGH-Urteil darstellt.

Generell bleibt daher eine Unsicherheit für den Arbeitgeber, da für ihn teilweise nicht ersichtlich sein wird, ob das Gericht eine Strafbarkeit nach § 266 StGB wegen Verstoßes gegen § 78 Satz 2 BetrVG annimmt oder nicht. Dies ist jedoch entscheidend für eine eventuell notwendige Kürzung des Betriebsratsgehalts.

Aussicht

Durch die Regelung des § 78 Satz 2 BetrVG (i.V.m. § 37 Abs. 4 Satz 1 BetrVG) soll die Möglichkeit der Käufligkeit des Betriebsrats und damit dessen Unabhängigkeit geschützt werden. Allerdings kann dadurch nicht ausreichend berücksichtigt werden, wenn Betriebsratsmitglieder nach jahrelanger Tätigkeit im Betriebsrat etwaige Qualifikationen hierfür erlangt haben. Dies wird vor allem in der heutigen Zeit immer notwendiger, da Betriebsräte häufig Aufgaben eines Verhandlungsführers, aber auch Mediators übernehmen müssen. Häufig haben die Betriebsräte aber etwas ganz anderes als Beruf erlernt und müssen sich die Kenntnisse hierfür durch Schulungen und Prüfungen aneignen.

Insofern wäre es notwendig, einen angemessenen Ausgleich zu schaffen. Dies setzt eine gesetzliche Neuregelung voraus. Hierfür hat der Arbeitsminister bereits eine Kommission zusammengesetzt, die Vorschläge für eine Umsetzung gemacht hat.

§ 37 Abs. 4 BetrVG soll um die Sätze 3 bis 5 ergänzt werden, worin die Vergleichbarkeit der Arbeitnehmer näher bestimmt wird und soll die Möglichkeit enthalten, dass Betriebsvereinbarungen über ein Verfahren zur Festlegung vergleichbarer Arbeitnehmer geschlossen werden können. Eine Überprüfung findet dann nur auf grobe Fehlerhaftigkeit statt.

Zudem soll § 78 BetrVG um einen dritten Satz ergänzt werden. Dieser soll die Klarstellung enthalten, dass eine hypothetische Karriere des Betriebsrats in seinem ursprünglichen Job miteinbezogen werden darf.

Diese Neuregelungen würden zu mehr Rechtssicherheit für beide Seiten führen. Bis eine Änderung des Betriebsverfassungsgesetzes erfolgt, bleibt es für Unternehmen wie VW am sichersten, einen externen Gutachter, der den Sachverhalt umfassend prüft, zu engagieren. So wird eine strafrechtliche Verurteilung der obersten Organe von vornherein ausgeschlossen und jahrelange Gerichtsprozesse bleiben in Zukunft aus.



Vorteilhaftigkeit der betrieblichen Altersvorsorge im Jahr 2023

Zusammenfassung des Aufsatzes „Vorteilhaftigkeit der betrieblichen Entgeltumwandlung unter geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen (Teil I)“ von Schanz (DBL1450654) auf S. 2705

Der Beitrag untersucht, ob die betriebliche Entgeltumwandlung oder eine private Rentenversicherung die wirtschaftlich vorteilhaftere Altersvorsorge darstellt.

Wer den in der Erwerbsphase bestehenden Lebensstandard auch in der Rentenphase beibehalten will, muss privat vorsorgen. Für Arbeitnehmer bietet sich der Abschluss einer privaten Rentenversicherung oder die betriebliche Entgeltumwandlung an. Bei einem Vergleich 2013, welche Variante vorteilhafter ist, konnte die Direktversicherung punkten. Doch seither haben sich die gesetzlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen geändert.

Bewertungsansatz und Modellprämissen

Bei der betrieblichen Altersvorsorge wird der Durchführungsweg Direktversicherung untersucht. Beurteilungsgrundlage für die Vorteilhaftigkeit ist eine privat abgeschlossene, ungefördernte Rentenversicherung mit vergleichbarer Ausgestaltung in Bezug auf Beitragsgarantie, Kapitalanlage und Auszahlungsform. Der Nettoanlagebetrag ist hier entsprechend geringer.

Der Vorteilhaftigkeitsvergleich im Standardfall (vgl. Tab. 1 im Originalbeitrag) betrifft einen 1988 geborenen Mitarbeiter mit einem Jahresgehalt von 48.000 € (vgl. Tab. 2). Der Mitarbeiter zahlt 1.200 € in eine Direktversicherung bzw. 662 € in eine private Rentenversicherung ein (vgl. Tab. 3). Bei der Betriebsrente kann der Mitarbeiter mit einer Bruttoauszahlung von 1.561 € rechnen, bei der Privatrente mit 729 €. Ein aussagekräftiger Vergleich muss jedoch auch alle steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Folgewirkungen in der Rentenphase berücksichtigen. Dabei ergibt sich für die private Rente im Vergleich zur Betriebsrente eine geringere Steuerlast. Während die Leistungen der Privatrente grds. nicht beitragspflichtig sind, stellen die Leistungen aus der Direktversicherung zudem Versorgungsbezüge i.S.d. Sozialversicherungsrechts dar und sind grds. beitragspflichtig. Kann der Frestellungsbetrag in Höhe von 2.037 € nicht genutzt werden, so beträgt die Belastung mit Kranken- und Pflegeversicherung bei der Betriebsrente 306 €. Schließlich muss noch die entgehende gesetzliche Altersvorsorge, verursacht durch geringere Beiträge und weniger Entgeltpunkte im Zusammenhang mit der betrieblichen Entgeltumwandlung, berücksichtigt werden. Im Ergebnis beläuft sich die Nettoversorgung in der Rentenphase bei Nutzung des Frestellungsbetrags auf 1.063 € und liegt um 357 € bzw. 50,6% über der mit einer privaten Rentenversicherung erzielbaren Nettoversorgung. Kann der Frestellungsbetrag dagegen nicht genutzt werden, so sinkt die Nettoversorgung auf 794 €.

Wirtschaftlicher Vergleich

Weiter wird untersucht, ob die Ergebnisse des Standardfalls auf Mitarbeiter mit abweichenden Jahresgehältern übertragen werden können. Im Fokus steht der Gehaltsbereich von 25 T€ bis 120 T€, der in drei Teilbereiche untergliedert wird (vgl. Tab. 5). Maßgebend für die Höhe der Privatrente ist u.a. die mit der Entgeltumwandlung verbundene Nettobelastung. Je niedriger diese ist, desto niedriger fällt die finanzierbare Privatrente aus. Im Vergleich zum Standardmodell sind wesentliche Abweichungen für Ledige und Verheiratete mit niedrigerem bzw. höherem Einkommen des Ehepartners erkennbar (vgl. Tab. 6). Bei Betrachtung des verfügbaren Einkommens in der Rentenphase kommt es darauf an, ob der Frestellungsbetrag von 2.037 € bei der Kranken- und Pflegeversicherung genutzt werden kann oder nicht (vgl. Abb. 2, 3). Kann dieser genutzt werden, so wirken als Belastungsfaktoren bei der Betriebsrente in der Rentenphase nur die Steuern und die entgehende gesetzliche Altersrente. Die Betriebsrente liegt dann in allen drei Gehaltsbereichen immer oberhalb der Privatrente (vgl. Tab. 7). Kann der Frestellungsbetrag nicht genutzt werden (vgl. Tab. 8), so vermindert sich die betriebliche Nettorente deutlich. Während im GB 1 bzw. GB 3 der durchschnittliche Mehrertrag noch bei 18,3% bzw. 13,3% liegt, beträgt dieser im GB 2 0,0%.

FAZIT

- Arbeitnehmer sollten genau prüfen, wie sie die Versorgungslücke im Alter effizient schließen können.
- Vor 10 Jahren war die betriebliche Vorsorge im Vergleich zu einer privaten Rente die bessere Alternative.
- Inzwischen haben sich die Rahmenbedingungen verändert. Bei einem Vergleich sind diverse Komponenten zu berücksichtigen. Zu betrachten sind sämtliche Auswirkungen in der Einzahl- und der Rentenphase.
- Im Standardfall fällt auch 2023 der Vergleich klar zu Gunsten der Direktversicherung aus. Bei Variation der Gehälter hängt die Höhe der Vorteilhaftigkeit insb. davon ab, ob in der Rentenphase der Freibetrag für Kranken- und Pflegeversicherung greift.



Wann ist Vermietung lediglich Liebhaberei?

Zusammenfassung des Aufsatzes „Die fehlende Überschusserzielungsabsicht bei Immobilien im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ von Mühlenstädt (DBI439420) auf S. 2713

In der Praxis stellt sich die Frage, ob und inwieweit eine Vermietung mit Einkünfteerzielungsabsicht betrieben wird, häufig als anspruchsvoll und komplex heraus.

Analog zu den Gewinneinkünften des EStG wird auch bei den Überschusseinkünften eine Einkünfteerzielungsabsicht vorausgesetzt, um eine steuerlich relevante Tätigkeit zu betreiben. Die Überschusserzielungsabsicht ist in weiten Teilen ausschließlich durch Rspr. entstanden und daher in der Praxis oft ungewiss zu beantworten.

Auf Dauer angelegte Vermietung und ihre Ausnahmen

Durch ein Urteil des BFH vom 30.09.1997 (IX R 80/94) ist bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VuV) davon auszugehen, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietung grds. eine Überschusserzielungsabsicht vorliegt. Eine Totalüberschussprognose ist nicht weiter zu prüfen, auch wenn über eine längere Zeit kein Totalüberschuss zustande kommt. Dieser Grundsatz ist indes nicht anwendbar, wenn besondere Beweisanzeichen gegen eine Überschusserzielungsabsicht sprechen oder eine private Veranlassung vorliegt. Dann muss durch eine Totalüberschussprognose geprüft werden, ob durch die Tätigkeit überhaupt ein positiver Überschuss entstehen kann.

So kann insbesondere die kurzfristige Veräußerung, Eigennutzung oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Vermietungsobjekten solch ein Beweisanzeichen sein. Gleiches gilt für leerstehende Immobilien. Hier ist die Absicht des Stpfl. zu prüfen, ob dieser die Immobilie (endgültig) langfristig vermieten will oder nicht. Wenn ja, ist von einer dauerhaften Vermietung auszugehen und die Überschusserzielungsabsicht ist gegeben bzw. nicht weiter zu prüfen. Diese Annahme muss jedoch durch den Stpfl. anhand objektiv nachprüfbarer Umstände nachgewiesen werden.

Vermietung an nahe Angehörige

Nach dem BMF-Schreiben vom 08.10.2004 kann auch die verbilligte Überlassung einer Wohnung ein Beweisanzeichen sein. Die Grundsätze der verbilligten Überlassung sind bei Vermietungen an nahe Angehörige und an fremde Dritte gleich anzuwenden. Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde die Ermittlung, inwieweit eine Wohnraumüberlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, auf 50% (der ortsüblichen Miete) herabgesetzt. Bei einer Entgeltlichkeitsquote von 50%, aber weniger als 66%, kommt es zu einer Prüfung der Totalüberschussprognose. Ist diese positiv, ist ein uneingeschränkter Werbungskostenabzug möglich und die Überschusserzielungsabsicht wird unterstellt.

Bei einem negativen Ergebnis kann nur vom entgeltlichen Teil anteilig ein Werbungskostenabzug erfolgen. Beträgt die Entgeltlichkeitsquote weniger als 50% der ortsüblichen Miete, ist die Überlassung in jedem Fall aufzuteilen. Von einer Vollentgeltlichkeit ist auszugehen, wenn das Entgelt die Grenze von 66% nicht unterschreitet.

Totalüberschussprognose

Sobald Beweisanzeichen gegen das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht sprechen, muss für die Entscheidung, ob Verluste anerkannt werden können oder nicht, eine objektbezogene Totalüberschussprognose aufgestellt werden. Ein wichtiger Faktor zur Bestimmung ist der Prognosezeitraum. Dieser ist dabei auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Stpfl. festgeschrieben: Grds. ist von einem Zeitraum über 30 Jahre auszugehen, soweit die Vermietung nicht zeitlich befristet ist. Der Totalüberschuss wird durch die einkommensteuerlichen Vorschriften ermittelt, die auch bei der Ermittlung des Überschusses nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG zur Anwendung kommen. In dem aktuell gültigen BMF-Schreiben vom 08.10.2004 wird insb. auf eine Abgrenzung zu privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwiesen. Hiernach ist die Überschuss- bzw. die Einkünfteerzielungsabsicht als Oberbegriff für alle Einkunftsarten für jede Einkunftsart getrennt zu prüfen, sodass mögliche Veräußerungsgewinne nicht in die Totalüberschussprognose für die VuV einbezogen werden dürfen.

FAZIT

- Bereits heute müssen sich Stpfl. auf zahlreiche Nachweispflichten einstellen, die in der Praxis ggf. schwer nachzuweisen sind.
- Neben den Leerstandsfällen betrifft das z.B. die genauen ortsüblichen Vermietungszeiten bei Ferienwohnungen oder die Abgrenzung zwischen Selbstnutzung und der Nutzung zu Renovierungszwecken.
- Eine weitere Verkomplizierung und Forderung weiterer Nachweispflichten sollte vermieden werden.



Governance-Strukturen von Stiftungen auf dem Prüfstand

Zusammenfassung des Aufsatzes „Inländische Dividendenerträge als Steuerfalle für gemeinnützige Stiftungen?“ von Schüller (DBL1449247) auf S. 2724

Mit dem JStG 2018 wurde die Abstandnahme vom Steuerabzug bei der KapEst für gemeinnützige Stiftungen deutlich verschärft. Das erfordert angepasste Prozesse.

Bis zum Inkrafttreten des JStG 2018 hat es für die Abstandnahme vom Steuerabzug bei Kapitalerträgen genügt, dass gemeinnützige Stiftungen der auszahlenden Stelle eine (Freistellungs-)Bescheinigung nach § 44a Abs. 7 Satz 2 EStG vorlegen. Mit dem JStG 2018 wurde § 44a Abs. 10 Nr. 3 EStG dahingehend geändert, dass bei gemeinnützigen Organisationen ab einem Zufluss von Kapitalerträgen aus der Girosammelverwahrung von 20.000 € die auszahlende Stelle grds. einen Steuerabzug von 3/5 der KapEst (15%) vorzunehmen hat. § 44b Abs. 2 EStG wurde auf § 44a Abs. 10 Nr. 3 EStG synchronisiert, sodass unter den Voraussetzungen des § 36a Abs. 1–3 EStG die einbezahlte und abgeführte KapEst auf Antrag wieder erstattet wird.

Zum 12.12.2019 wurden zudem die Anzeigepflichten des § 36a Abs. 4 EStG verschärft. Soweit die Voraussetzungen der Anrechnung nach § 36a Abs. 1–3 EStG nicht vorliegen, muss dies dem FA angezeigt, die KapEst angemeldet und entrichtet werden. Anzeige, Anmeldung und Entrichtung haben bei gemeinnützigen Stiftungen nach Ablauf des Kalenderjahres bis zum zehnten Tag des Folgemonats zu erfolgen. Die nach § 36a Abs. 4 EStG zu zahlende Steuer ist nicht anrechenbar und verursacht daher eine definitive Steuerbelastung auf Stiftungsebene.

Nichtbeanstandungsregel nutzen

Zunächst sollte vor diesem Hintergrund sichergestellt werden, dass die depotführenden Banken den KapEst-Abzug entsprechend vornehmen. Dies wird insb. bei mehreren depotführenden Banken in der Abstimmung der globalen Freigrenze von 20.000 € zu Problemen führen. Insofern empfiehlt es sich, bei sämtlichen Kapitalerträgen den KapEst-Abzug vorzunehmen und damit von einer Nichtbeanstandungsregel des BMF Gebrauch zu machen. Danach wird es nicht beanstandet, wenn bei gemeinnützigen Gläubigern ein Steuerabzug von 15% auch dann vorgenommen wird, wenn die Kapitalerträge 20.000 € nicht übersteigen.

Anlagerichtlinien erstellen

Des Weiteren ist ratsam, die Governance- und Compliance-Strukturen durch Anlagerichtlinien anzupassen. Insb. sollte darauf geachtet werden, die sog. Mindesthaltedauer von 45 Tagen vor und nach dem Zufluss der Dividende einzuhalten. Dazu müssen die Hauptversammlungstermine bzw. Dividendenkalender im Auge behalten werden. Da es aufgrund der zeitlichen Diskrepanz

der Mindesthaltedauer, der Einberufungs- und der Auszahlungsfrist bei Nichtanwendung der Nichtbeanstandungsregelung oder noch nicht erreichter 20.000-€-Schwelle zu einer Anzeigepflicht kommen kann, sollten in diesem Fall entsprechende unterjährige Meldesysteme an den Vorstand eingerichtet werden.

Erstattung beantragen

Im Veranlagungsverfahren kann die Erstattung der KapEst beantragt werden, sofern die Voraussetzungen des § 36a Abs. 1–3 EStG erfüllt sind. Dieser Nachweis kann etwa durch ein detailliertes Reporting über den Zeitpunkt der Anschaffung und Dividendenbezug der depotführenden Banken erbracht werden.

FAZIT

- Die Anzeige-, Anmelde- und Zahlungspflichten beschweren Vorständen gemeinnütziger Stiftungen organisatorische und haftungsrechtliche Risiken. Diese können durch klare Anlagerichtlinien unter Ausnutzung der Nichtbeanstandungsregelung minimiert werden.
- Beim Erstattungsverfahren ist dann noch der Nachweis zu erbringen, dass keine Cum/Cum-Geschäfte durch Verletzung der Mindesthaltedauer vorliegen.



Foto: istockphoto/Thanakorn Lappattaranan

Die neuen Pflichten für Unternehmen nach dem Digital Services Act

Zusammenfassung des Aufsatzes „Überblick über die neuen Sorgfaltspflichten aus dem Digital Services Act“ von Schonhofen (DBI452359) auf S. 2740

Ab Februar 2024 gilt der DSA in vollem Umfang. Seine Umsetzung wird die Compliance-, Rechts- und Entwickler-Abteilungen der betroffenen Unternehmen lange beschäftigen.

Der Digital Services Act (DSA) gilt ab dem 17.02.2024. Er soll den Rahmen für ein sicheres, vorhersehbares und vertrauenswürdiges Online-Umfeld schaffen, Innovationen fördern und die Grundrechte der Nutzer schützen. Unternehmen, die in seinen Anwendungsbereich fallen, werden daher umfassenden Sorgfaltspflichten unterworfen. Verstöße können – ähnlich wie im Datenschutzrecht – mit erheblichen Bußgeldern von sechs Prozent des weltweiten Jahresumsatzes des Anbieters geahndet werden.

Der DSA erstreckt sich auf alle Online-Vermittlungsdienste, die im EU-Binnenmarkt angeboten werden. Der Niederlassungsort des Anbieters ist unerheblich. Erfasst sind zum Beispiel Internetanbieter oder Domainnamen-Registrierstellen, Cloud- und sonstige Hosting-Services, Online-Marktplätze, App-Stores, Social-Media-Plattformen oder Suchmaschinen. Dabei unterscheidet der DSA nach Angeboten mit reiner Durchleitung, Caching und Hosting. Diese Unterscheidung ist nicht nur für die Anwendbarkeit des DSA relevant, sondern auch für die Haftungsfreistellungen nach Art. 4 ff. DSA.

Abgestuftes System von Sorgfaltspflichten

Der DSA legt auf der ersten Stufe Sorgfaltspflichten fest, die für alle Anbieter von Vermittlungsdiensten gelten. Dazu gehört zum Beispiel die jährliche Veröffentlichung eines Transparenzberichtes. Zudem müssen alle Vermittlungsdienste eine Kontaktstelle benennen, mit der die zuständigen Behörden auf elektronischem Weg unmittelbar kommunizieren können.

Auf der zweiten Stufe folgen die Vorgaben für die Anbieter von Hosting-Diensten. Sie beinhalten zum Beispiel zusätzliche Regelungen für das Notice-und-Action-Verfahren.

Die dritte Stufe des Regulationssystems richtet sich an Anbieter von Online-Plattformen. Sie müssen künftig unter anderem einen Beschwerde- und Rechtsbehelfsmechanismus etablieren. Zudem sind die im Empfehlungssystem verwendeten Parameter sowie die Möglichkeiten, diese zu beeinflussen, in den AGB darzustellen. Nutzer, die regelmäßig offensichtlich illegale Inhalte verbreiten, sind nach vorheriger Warnung zu sperren. Auf der vierten Stufe werden Pflichten für Online-Marktplätze festgeschrieben. Sehr großen Anbietern digitaler Vermittlungsdienste und Suchmaschinen mit mehr als 45 Mio. aktiven Nutzern pro Monat erlegt der DSA die weitreichendsten Pflichten auf. Sie müssen regelmäßige Risikoanalysen

durchführen, etwa hinsichtlich der Verbreitung rechtswidriger Inhalte. Wenn außergewöhnliche Umstände eintreten, die eine ernsthafte Bedrohung der öffentlichen Sicherheit oder Gesundheit in der Union oder wesentlichen Teilen der Union erwarten lassen, können sie durch die Kommission zudem zur Zusammenarbeit und zu Abwehrmaßnahmen verpflichtet werden.

FAZIT

- Der DSA sieht zahlreiche neue Sorgfaltspflichten vor und wird den Compliance-Aufwand für betroffene Unternehmen deutlich erhöhen.
- Sie müssen neben ihren AGB auch ihre Webseiten, Plattformen und die Unternehmensorganisation anpassen.
- Nicht nur große Tech-Konzerne müssen sich darauf vorbereiten. Auch kleinen und mittleren Unternehmen ist dringend zu raten, sich mit den neuen Vorgaben auseinanderzusetzen und bei Bedarf entsprechende Vorbereitungen zu treffen.
- Dies gilt umso mehr, weil bei Verstößen gegen die neuen Vorgaben hohe Bußgelder drohen.



Foto: istockphoto/tommy



Von Gleichbehandlungsgrundsätzen und Diskriminierungsverboten

Zusammenfassung des Aufsatzes „Vermeidung einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung beim Arbeitsentgelt“ von Kleinebrink (DBI452375) auf S. 2755

Wann ist die unterschiedliche Bezahlung von vergleichbaren Arbeitnehmern gerechtfertigt? Und wann drohen Nachzahlungen und Schadensersatzansprüche? Ein Überblick.

Im Arbeitsrecht gilt – wie allgemein im Privatrecht – der Grundsatz der Vertragsfreiheit. Sie ist jedoch nicht grenzenlos gewährleistet: Arbeitgeber haben neben vertraglichen Regeln auch zwingende gesetzliche Vorschriften und ggf. Tarifverträge oder Betriebsvereinbarungen zu beachten.

Stellt ein Arbeitgeber abstrakte Regelungen zur Höhe der Vergütung auf, muss er daher seine Arbeitnehmer bzw. Gruppen von Arbeitnehmern gleich behandeln, wenn diese sich in der gleichen oder einer vergleichbaren Lage befinden. Tut er dies nicht, verstößt er gegen den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz oder dessen betriebsverfassungsrechtliche Pendant. Letzteres ist der Fall, wenn die abstrakten Vorgaben in kollektiven Regelungen des BetrVG enthalten sind. Als Folge muss er den benachteiligten Arbeitnehmern eine nach oben angepasste Vergütung bezahlen.

Die unterschiedlichen Formen der Diskriminierung

Noch weitreichender sind die Konsequenzen, wenn ein Arbeitgeber bei der Gestaltung von Vergütungsvereinbarungen gegen Diskriminierungsverbote verstößt. Diese unterscheiden sich von den Gleichbehandlungsgrundsätzen insbesondere dadurch, dass sie keine vom Arbeitgeber bzw. von Arbeitgeber und Betriebsrat aufgestellten Regeln voraussetzen und keinen kollektiven Charakter haben.

Diskriminierungsverbote gelten deshalb bereits, wenn nur ein einzelner Arbeitnehmer gegenüber einem Kollegen in vergleichbarer Lage benachteiligt wird. Zu beachten sind vor allem die Vorgaben des AGG. Allerdings greifen hinsichtlich des Diskriminierungsmerkmals „Geschlecht“ auch noch die Vorgaben des EntgTranspG. Danach gilt der Grundsatz der Entgeltgleichheit für alle Geschlechter, und zwar nicht nur mit Blick auf die Gesamtvergütung, sondern für jeden einzelnen Bestandteil des gezahlten Entgelts.

Liegt eine rechtswidrige Diskriminierung vor, droht einem Arbeitgeber nicht nur, wie bei einem Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, eine Anpassung der Vergütung nach oben. Er muss auch damit rechnen, mit Schadensersatzforderungen konfrontiert zu werden.

Weitreichende Eingriffe in die Vertragsfreiheit

Um ihre Ansprüche durchsetzen zu können, haben Arbeitnehmer weitreichende Auskunftsansprüche und können

erhebliche Erleichterungen bei der Darlegungs- und Beweislast beanspruchen – etwa durch eine Vermutungswirkung bei der Entgeltbenachteiligung wegen des Geschlechts. Rechtfertigungsmöglichkeiten hingegen beschränkt die Rechtsprechung zulasten der Arbeitgeber und greift dadurch erheblich in die Vertragsfreiheit ein.

FAZIT

- Verstöße gegen den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz bewirken im Bereich der Vergütung Ansprüche nach einer Anpassung nach oben. Diskriminierendes Verhalten des Arbeitgebers kann zudem Schadensersatzansprüche zur Folge haben.
- Arbeitgebern, die bei Arbeitnehmern mit gleicher oder vergleichbarer Tätigkeit unterschiedliche Vergütungen vereinbaren wollen, ist zu empfehlen, ein objektives und vor allem geschlechtsneutrales Vergütungssystem einzuführen.
- Dieses Vergütungssystem sollte in Kollektivvereinbarungen, also Tarifverträgen oder Betriebsvereinbarungen, verankert sein.



Foto: istockphoto/rudall30



Klimaschutz braucht Recht

Die Zahl der Klimaklagen nimmt immer stärker zu und ist ein Ausdruck dafür, dass der Klimawandel eine der drängendsten Herausforderungen für die Welt ist. Die juristische Dimension des Klimaschutzes und des Klimarechts rückt dabei immer stärker in den Fokus.

KlimaRZ – die neue Zeitschrift für materielles und prozessuales Klimarecht

➔ Up to date im dynamischen Klimarecht

Überblick über alle komplexen Fragen des Klimarechts, die aktuelle Rechtsprechung und die klimarechtlichen Debatten.

➔ Internationale Ausrichtung

Bericht über gesetzliche Vorgaben sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene.

➔ Unabhängige Berichterstattung

Wahl der wichtigsten Themen, neutral, aus rein redaktioneller Sicht, frei von äußeren Einflüssen.

➔ Gesammeltes Wissen verständlich auf den Punkt

Unterschiedliche Interessen, Prioritäten und Perspektiven für Sie zusammengefasst.

➔ Medienvielfalt

Die Online-Datenbank Owlit ermöglicht jederzeit den digitalen Recherche-Zugriff. Sie ist bereits im Preis inkludiert und steht 3 Nutzern mit einer breiten Auswahl an Urteilen, Gesetzestexten und Verwaltungsanweisungen zur Verfügung.



Jetzt gratis testen: www.klimarz.de

QR-Code scannen und testen!



DER BETRIEB

Wochenzeitschrift für Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht

Herausgeber

Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Ballwieser
Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Holger Fleischer
Prof. Dr. Johanna Hey
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff
Prof. Dr. Katharina Uffmann
Dr. Thomas Wachter †
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)
VRi BAG Stephanie Rachor (Erfurt)
Prof. Dr. Ulrich Seibert (Berlin/Rom)
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

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

Ressort Wirtschaftsrecht

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

Korrektur

Ninja Arendt, Sabine Nehrenhaus,
Kerstin Pferdenges

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 Geschäfts-
führungs-GmbH, Gustav-Heinemann-Ufer 58,
50968 Köln, Geschäftsführer:
Christoph Bertling, Dirk Baumann

DER BETRIEB Review

DER BETRIEB bietet die Möglichkeit, betriebs-
wirtschaftliche 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

Mediaservice

mediasales@fachmedien.de

Es gilt die Preisliste Nr. 78 vom 01.01.2023

Bezugspreis

Einzelheft 22 € zzgl. Versandkosten

Jahresvorzugspreis

734 € zzgl. 54 € Versandkosten (inkl. MwSt.)
Ausbildungs-Abo gegen Vorlage einer gültigen
Bescheinigung 354 € inkl. Versandkosten und
MwSt

Auslandsabonnement

Jährlich 685,98 € zzgl. Versandkosten und MwSt

Kombimöglichkeiten

Mit der Zeitschrift Corporate Finance
jährlich 1.111 € inkl. Versandkosten und MwSt,
im Ausland 974,77 € zzgl. Versandkosten –
mit der Monatszeitschrift KoR jährlich 1.051 €
inkl. Versandkosten und MwSt, im Ausland
918,69 € zzgl. Versandkosten – mit der
Monatszeitschrift Der Konzern jährlich 1.056 €
inkl. Versandkosten und MwSt, im Ausland
923,36 € zzgl. Versandkosten. Für EU-Länder
zzgl. MwSt, Luftpostgebühren auf Anfrage.
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) vertrie-
ben. Nachdruck und Vervielfältigung jeder Art
sind nur mit Genehmigung des Verlags zulässig.

DER BETRIEB erscheint jeden Montag,
76. Jahrgang. Das Abonnement beinhaltet:
Wochenzeitschrift 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.



Buchtipps

Kommentar zum HGB – Band 1

Ebenroth/Boujong (Hrsg.), C.H.Beck Verlag, München, 5. Aufl. 2024, rd. 3200 S., 399 €

Im 1. Band werden die Bestimmungen zum Handelsstand (§§ 1–104a) mit den Regelungen u.a. zum Kaufmannsbegriff, zur Firma, zu Prokura und Handlungsvollmacht sowie zum Handelsvertreterrecht dargestellt. Ferner werden die Handelsgesellschaften oHG und KG sowie die stille Gesellschaft kommentiert. Den Abschluss des Bandes bildet das Bilanzrecht des HGB. Ergänzend finden sich Ausführungen zum Konzernrecht der Personenhandelsgesellschaften, zur GmbH & Co. KG, zur Publikumsgesellschaft sowie zur Investment-KG.

Die 5. Auflage berücksichtigt sehr weitreichende Reformen wie:

- das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) mit einer umfassenden Neustrukturierung der §§ 105 ff. HGB
- das Gesetz zur Umsetzung der Digitalisierungs-RL (DiRUG) mit zahlreichen Änderungen im Registerrecht (§§ 8 ff. HGB) und im Bilanzrecht
- das Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG)
- das Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz (SanInsFoG)
- das Gesetz zur Umsetzung der RL (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen.

Kommentar zum Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz

Depping/Walden (Hrsg.), C.H. Beck Verlag, München, 2022, 593 S., 129 €

Das Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten (Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz – LkSG) wurde 2021 beschlossen und steuert das wirtschaftliche Handeln von in Deutschland ansässigen Unternehmen, indem ihnen menschenrechtliche Sorgfaltspflichten auferlegt werden, die sie innerhalb ihrer Lieferketten zu beachten haben.

Mit dem Gesetz werden Unternehmen ab einer bestimmten Größe dazu verpflichtet, die in den §§ 3 bis 10 LkSG festgelegten „menschenrechtlichen und umweltbezogenen Sorgfaltspflichten in angemessener Weise zu beachten mit dem Ziel, menschenrechtlichen oder umweltbezogenen Risiken vorzubeugen oder sie zu minimieren oder die Verletzung menschenrechtsbezogener oder umweltbezogener Pflichten zu beenden“ (§ 3 Abs. 1 Satz 1 LkSG).

Der neue Kommentar enthält eine praxisorientierte Erläuterung des LkSG mit Handlungsempfehlungen für die Umsetzung der Regelungen in die Praxis.

Sichern Sie sich das Schwerpunktheft zum Jahresende gratis!

Sicherheit und schnelle Orientierung im Jahresendgeschäft – mit der Ausgabe 49, dem Schwerpunktheft zum Jahresende!

- ✓ Alle Ausgaben der NWB Zeitschrift bis zum Jahresende gratis – inkl. Schwerpunktheft zum Jahresende
- ✓ Bis zum Jahresende Steuerrechtsdatenbank NWB PRO gratis
- ✓ Multipad als Geschenk



Schnell reagieren, mehr profitieren.
Angebot hier anfordern:
go.nwb.de/jes_2023

Abb. ähnlich

nwb

Der Blick ins Heft.

ESGZ –
Die Fachzeitschrift für Nachhaltigkeit & Recht

Die neue Fachzeitschrift ESGZ zeigt, welche rechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten sind, um ökologische, ökonomische und soziale Elemente mit der Unternehmensführung in Einklang zu bringen.

Testen Sie ESGZ:
www.esg-zeitschrift.de



DIE HIGHLIGHTS DER AKTUELLEN AUSGABE:

Environment & Climate

Verankerung von Nachhaltigkeit in der Unternehmenssteuerung: Sustainability-KPIs der DAX160-Unternehmen

Prof. Dr. Henning Zülch, Martin Schüder, Benedikt T. Retsch
Nichtfinanzielle Kennzahlen werden in der Unternehmenssteuerung immer bedeutsamer. Im Jahr 2022 nutzten bereits 55% der DAX160-Unternehmen solche Kennzahlen. Nichtfinanzielle Steuerungskennzahlen dienen dabei als Indikatoren für den langfristigen Erfolg eines Unternehmens und ermöglichen eine ganzheitliche Analyse der Unternehmensleistung. BASF SE hebt sich als Vorreiter im DAX160 hervor, nicht nur in der Nutzung nichtfinanzieller Steuerungskennzahlen, sondern auch in exzellenter Nachhaltigkeitsberichterstattung. Dafür erhielt das Unternehmen bei dem Kapitalmarktkommunikationswettbewerb Investor's Darling den Sonderpreis „Sustainability Communication“.

Governance & Compliance

Ermittlungsverfahren bei „Greenwashing-Vorwürfen“: Analyse der maßgeblichen Straftatbestände und Verteidigungsstrategien für Beschuldigte

Dr. Marius Haak, Joshua Pawel

Unternehmen und deren Führungsebene sehen sich immer häufiger staatsanwaltschaftlichen Ermittlungen wegen „Greenwashings“ ausgesetzt. Der Fokus der Ermittlungsbehörden liegt dabei auf den Straftatbeständen des Betrugs, des Kapitalanlagebetrugs und der strafbaren Werbung. Hier setzt der Beitrag an und zeigt wirksame Verteidigungsmöglichkeiten auf.

Environment & Climate

Die Auswahl der richtigen KPIs: „Wir dürfen den Blick für das große Ganze nicht verlieren“

Prof. Dr. Daniel Graewe im Interview mit Dr. Philipp Rodrian

In einer zunehmend nachhaltigkeitsorientierten Wirtschaftswelt werden KPIs im Bereich ESG für Unternehmen zu unverzichtbaren Werkzeugen für Messung und Steuerung. Welche Rolle KPIs in der Unternehmensstrategie spielen, welche Werte besonders schwer zu interpretieren sind und wann man zu viel misst, darüber hat Prof. Dr. Daniel Graewe mit Dr. Philipp Rodrian von der Steinbeis Augsburg Business School gesprochen.

Governance & Compliance

DAOs als Gamechanger für Nachhaltigkeit: Wie Decentralized Autonomous Organizations und Blockchains dabei helfen können, den Klimawandel zu bekämpfen

Jan-Gero Alexander Hannemann

Der Klimawandel bedroht die Menschheit. Die DAO und die Blockchain-Technologie können dabei helfen, dem entgegenzuwirken und die SDG-Ziele für eine nachhaltige Entwicklung zu erreichen. In der Verbindung mit IoT und starker künstlicher Intelligenz wäre sie dazu in der Lage, eine „Kein-Mann-Gesellschaft“ abzubilden, vollständig autonom nach eigener Zielvorgabe zu operieren und auf diese Weise Intermediäre einzusparen und Prozesse wesentlich umweltfreundlicher zu gestalten.

NEU: Zeitschrift für Unternehmensjuristen, Rechtsabteilungen und deren Berater

Berufs-, Unternehmens- und Wirtschaftsrecht
treffen auf Legal Tech

REthinking:Law
inside:
Die neuesten
Entwicklungen
im Bereich
Legal Tech



- ZURe ist die einzige Zeitschrift auf dem Markt, die sich sowohl an Unternehmensjuristen in den Unternehmen als auch an deren Berater in Kanzleien richtet.
- Einzigartige und gewinnbringende Einblicke in progressive Rechts-, Karriere- und Legal Tech-Themen.
- Mit Praxistipps, Anwendungsfällen, Best-Practice-Beispielen und Checklisten für den Arbeitsalltag.
- Neben fundierter juristischer Information schaut die ZURe mit Karriere- und Wellbeing-Beiträgen über den fachlichen Tellerrand.



Jetzt Gratis-Paket (Print + Digital) sichern!

www.zure-zeitschrift.de

oder QR-Code
scannen



Der Blick ins Heft.

KlimaRZ –
Zeitschrift für materielles und prozessuales Klimarecht

Mit der neuen Zeitschrift KlimaRZ sind Sie zu den Entwicklungen und Herausforderungen rund um das Klimarecht immer bestens informiert.

Weitere Informationen unter:
www.klimarz.de



DIE TOP-THEMEN DER AKTUELLEN AUSGABE:

Beitrag

Neue rechtliche Anforderungen an die Unternehmen: Inhaltliche Prüfungspflicht der Klimaberichterstattung durch den Wirtschaftsprüfer

Katharina Völker-Lehmkuhl

Nachdem Wirtschaftsprüfer sich über 90 Jahre nach Einführung des Berufsstands im Wesentlichen mit dem Zahlenwerk und den Risiken der Unternehmen befasst haben, kommen künftig ganz neue Aufgaben auf die Auditoren und von ihnen geprüften Unternehmen zu. Ab dem Geschäftsjahr 2023, das im Frühjahr 2024 zu prüfen ist, könnte es schon bei bestimmten Unternehmen zu einer inhaltlichen Prüfungspflicht der nichtfinanziellen Erklärung kommen. Dies ist insbesondere deshalb wegweisend, da die Abschlussprüfung sich künftig über Themengebiete erstrecken wird, die für sie im Wesentlichen völlig neu sein könnten.

Interview

Blick aus der Politik und Praxis: Dekarbonisierung der Industrie

Interview mit MinDir Bernhardt Kluttig

Auf dem Weg zur Treibhausgasneutralität legt das kürzlich novellierte Klimaschutzgesetz (KSG) für den deutschen Industriesektor ehrgeizige Ziele fest. Die bisherigen Maßnahmen und Förderinstrumente sind jedoch nicht ausreichend, um die durch die Novelle des KSG verschärften Emissionsziele zu erreichen. Hierfür ist eine grundlegende Transformation von industriellen Produktionsprozessen notwendig. Im Gespräch mit Ministerialdirektor Bernhardt Kluttig erfahren Sie, mit welchem Mindset und welchen Ansätzen die Transformation zum Erfolg wird.

Beitrag

Kommt jetzt der Offshore-Turbo für den Klimaschutz? Die wichtigsten Neuregelungen zur Bestimmung des Zuschlagsberechtigten für Windenergieanlagen auf See

Prof. Dr. Marcus Dannecker

Am 01.01.2023 ist die letzte große Änderung des Gesetzes zur Entwicklung und Förderung der Windenergie auf See (Windenergie-auf-See-Gesetz – WindSeeG) in Kraft getreten. Im Juli und August 2023 sind die Ergebnisse der beiden ersten Ausschreibungsrunden für Offshore-Windprojekte nach neuem Recht mit zum Teil erstaunlichen Ergebnissen bekannt gemacht worden. Dies gibt Anlass, einen Blick auf die neuen Ausschreibungsregeln zu werfen.

Beitrag

Die neue europäische Batterieverordnung – Ein Überblick

Dr. Thomas Uhlig / Dr. Sandro Köpper

Nach einem langwierigen Gesetzgebungsprozess ist am 17.08.2023 die neue europäische Batterieverordnung final in Kraft getreten. Die Verordnung ist Ausdruck des neuen produktregulatorischen Regelungsansatzes der EU und Teil des „Aktionsplans für die Kreislaufwirtschaft – Für ein saubereres und wettbewerbsfähigeres Europa“ und damit des „European Green Deal“.

Dr. Thomas Schanz, Stuttgart

Vorteilhaftigkeit der betrieblichen Entgeltumwandlung unter geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen (Teil I)

Dr. Thomas Schanz ist Prokurist bei der Kern Mauch & Kollegen GmbH in Stuttgart. Der Verfasser bedankt sich bei Herrn Dr. Michael Thaut für wertvolle Hinweise und die kritische Durchsicht des Manuskripts sowie bei Herrn Thomas Hanitzsch für die Unterstützung bei der Analyse der Berechnungen.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Mit der Einführung der Riester-Rente reagierte der Gesetzgeber auf das sinkende Niveau der gesetzlichen Rentenversicherung bei gleichzeitig zunehmender Notwendigkeit der eigenverantwortlichen Finanzierung der Altersversorgung durch die Mitarbeiter. Steht dabei die lebenslange Rentenzahlung im Vordergrund, so kann dies über eine private Rentenversicherung oder über eine Entgeltumwandlung für eine betriebliche Altersversorgung erfolgen. Dabei stellt sich die Frage, welche der beiden Varianten vorzugswürdig ist. Der Verf. hat diese Fragestellung im Jahr 2013 auf Basis der damaligen gesetzlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten untersucht. Seitdem hat sich sowohl das gesetzliche als auch das wirtschaftliche Umfeld – sowohl in positiver als auch in negativer Hinsicht – geändert, sodass sich die Frage stellt, ob die grundsätzliche Vorteilhaftigkeit der betrieblichen Entgeltumwandlung auch im Jahr 2023 noch gegeben ist.

I. Einleitung

Der von der Bundesregierung zuletzt vorgelegte Alterssicherungsbericht 2020¹ untersucht für verschiedene Szenarien das Gesamtversorgungsniveau für Rentner. Für einen Standardrentner wird für die Jahre 2020 bzw. 2025 ein Brutto-Gesamtversorgungsniveau von 50,9% des Erwerbseinkommens angegeben, der Anteil der gesetzlichen Rente beträgt 46,7 Prozentpunkte (2020) bzw. 44,9% (2025).² Zusätzlich wird unterstellt, dass eine ergänzende Versorgung über eine Riester-Rente und eine Privat-Rente vorliegt, beide tragen gemeinsam mit 4,2 Prozentpunkten (2020) und 6,0 Prozentpunkten (2025) zur Brutto-Gesamtversorgung bei. Für das Jahr 2034 wird ein Rückgang der gesetzlichen Altersrente auf 41,1% prognostiziert, der jedoch durch einen steigenden Anteil der anderen Absicherungsvarianten mit dann 9,7% fast vollständig ausgeglichen werden soll. Entscheidend für die Aufrechterhaltung des Lebensstandards in der Rentenphase ist jedoch nicht die Brutto-Gesamtversorgung, sondern die sich nach Abzug der Steuer- und Sozialabgabenbelastung ergebende Netto-Gesamtversorgung und damit die Höhe des verfügbaren Einkommens. Im Gegensatz zur Brutto-Gesamtversorgung wird für die Netto-Gesamtversorgung keine Aufteilung auf die drei Teilbereiche mehr vorgenommen, hier wird für das Jahr 2020 ein Netto-Gesamtversorgungsniveau

von 73,0% und für das Jahr 2025 von 72,6% des Nettoeinkommens angegeben. Verteilt man die Steuer- und Sozialabgabenbelastung proportional auf die drei Versorgungsvarianten, so beträgt der Anteil der gesetzlichen Altersrente 70,0 Prozentpunkte (2020) bzw. 64,0 Prozentpunkte (2025). Für das letzte dargestellte Jahr des Alterssicherungsberichts (2034) sinkt der Anteil der gesetzlichen Altersrente auf 59,5 Prozentpunkte. Die Notwendigkeit einer ergänzenden Vorsorge durch den Mitarbeiter ist daher auch in Zukunft unverändert gegeben, sofern der während der Erwerbsphase bestehende Lebensstandard auch in der Rentenphase weitestgehend aufrechterhalten werden soll.

Soll die gesetzliche Altersrente durch weitere vergleichbare Absicherungsvarianten ergänzt werden, so bietet sich für den Mitarbeiter der Abschluss einer privaten Rentenversicherung bzw. die betriebliche Entgeltumwandlung in Form einer lebenslangen Altersrentenzahlung an. Die im Jahr 2013 erstellte Analyse der Vorteilhaftigkeit kam zu dem Ergebnis, dass die private Rentenversicherung nur in extremen Ausnahmefällen die vorzugswürdige Finanzierungsalternative darstellt.³ Zum damaligen Zeitpunkt war damit die Finanzierung einer ergänzenden Altersrente durch eine betriebliche Entgeltumwandlung die attraktivere Variante.

Seit dem Jahr 2013 haben sich die gesetzlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen deutlich verändert. Damit stellt sich die Frage, ob das damalige Analyseergebnis auch unter den heutigen Rahmenbedingungen noch Gültigkeit besitzt. Geändert haben sich in den letzten zehn Jahren insb.

- die arbeitsrechtlichen Rahmenbedingungen in Bezug auf den verpflichtenden Arbeitgeberzuschuss für Entgeltumwandlungsmodelle, die auf versicherungsförmigen Durchführungswegen basieren,
- die sozialversicherungsrechtlichen Rahmenbedingungen durch geänderte Beitragssätze und Beitragsbemessungsgrenzen sowie durch die Einführung eines Krankenversicherungs-Freibetrags für Leistungen der betrieblichen Altersversorgung,
- die steuerlichen Rahmenbedingungen durch Änderungen des Steuertarifs sowie die Belastung durch den SolZ,
- die Verzinsung von langfristigen Kapitalanlageprodukten, insb. Rentenversicherungen (hier hat sich das Tarifangebot der Versicherungsgesellschaften mit einem Garantiezins (2013: 1,75%, aktuell: 0,25%) stark vermindert, an deren Stelle sind Produkte mit einer Beitragsgarantie getreten, ein häufig anzutreffender Prozentsatz liegt bei 80%).

Diese Änderungen waren Anlass, die Vorteilhaftigkeit der beiden Absicherungsvarianten erneut zu untersuchen.

¹ Alterssicherungsbericht, S. 174 ff., abrufbar unter <https://fmos.link/20813> (Abruf: 02.06.2023).

² Vgl. Alterssicherungsbericht, a.a.O. (Fn. 1), S. 183.

³ Vgl. dazu auch Schanz, DB 2013 S. 1425 ff. (Teil 1), und Schanz, DB 2013 S. 1501 ff. (Teil 2).

II. Bewertungsansatz zur Ermittlung der Vorteilhaftigkeit und Modellprämissen

1. Allgemeine Beschreibung des Bewertungsansatzes

Entgeltumwandlung ist in allen fünf Durchführungswegen der betrieblichen Altersversorgung möglich. Nachfolgend wird mit dem Durchführungsweg Direktversicherung eine steuer- und sozialversicherungsrechtlich flankierte Möglichkeit unterstellt, die in der Praxis häufig – insb. von mittelständischen Unternehmen – gewählt wird. Die steuerliche Förderung besteht in der Steuerfreistellung des Umwandlungsbetrags bis zu 8% der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (BBG-RV), sofern bestimmte Voraussetzungen an die Ausgestaltung erfüllt sind.⁴ Die sozialversicherungsrechtliche Förderung erfolgt durch die Beitragsfreistellung des Umwandlungsbetrags bis zu 4% der BBG-RV.⁵

Beurteilungsgrundlage für die Vorteilhaftigkeit soll eine privat abgeschlossene, ungeforderte Rentenversicherung mit vergleichbarer Ausgestaltung in Bezug auf Beitragsgarantie, Kapitalanlage und Auszahlungsform darstellen.⁶ Verzichtet der Mitarbeiter auf die Teilnahme am betrieblichen Entgeltumwandlungsmodell und präferiert er eine private Absicherung, so wird der eigentlich für die Entgeltumwandlung vorgesehene Betrag ausbezahlt und unterliegt der Besteuerung und Verbeitragung. Dieser Netto-Auszahlungsbetrag kann dann für eine private Rentenversicherung verwendet werden. Da die betriebliche Absicherung aus dem Bruttogehalt (bei versicherungsförmigen Durchführungswegen zuzüglich Arbeitgeberzuschuss) erfolgt, ist die finanzierbare Altersrente im Vergleich zu einer privaten Rentenversicherung wesentlich höher. Dies stellt einen deutlichen Anreiz dar, über betriebliche Entgeltumwandlung für das Alter vorzusorgen.

Berücksichtigt man in der Finanzierungsphase alle steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Folgewirkungen, so hat dies auch für die Auszahlungsphase zu gelten. Soweit eine Direktversicherung steuerfrei finanziert werden kann, sind die späteren Rentenzahlungen steuerpflichtige Einnahmen gem. § 22 Nr. 5 EStG und erhöhen das zu versteuernde Einkommen des Rentners in entsprechender Höhe.⁷ Da die private Rentenversicherung aus dem Nettoeinkommen finanziert wird, ist die spätere Rentenzahlung nur mit dem Ertragsanteil⁸ steuerpflichtig, bei einem Rentenbeginn im Alter 65 sind dies 18% der Rentenzahlung. Damit wird das zu versteuernde Einkommen in deutlich geringerem Umfang erhöht. Stellen die Rentenzahlungen beitragspflichtige Einnahmen i.S.v. § 229 Abs. 1 Nr. 5 SGB V dar, so sind die damit verbundenen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge unbeschränkt als Sonderausgabe steuerlich abzugsfähig.⁹

Mit einer Entgeltumwandlung aus Gehaltsteilen unterhalb der BBG-RV ist noch eine weitere Auswirkung verbunden: Die Minderung der Bemessungsgrundlage zur Ermittlung des Rentenversicherungsbeitrags bedingt eine Minderung der Entgeltpunkte im Umwandlungsjahr mit der Folge einer

verminderten gesetzlichen Altersrente. Diese Folgewirkung ist bei einem Vorteilhaftigkeitsvergleich zu berücksichtigen, da diese nur im Rahmen der betrieblichen Entgeltumwandlung, nicht aber bei einer privaten Rentenversicherung auftritt.¹⁰ Vergleichsmaßstab ist daher in dieser Untersuchung nicht die jeweilige Nettorente, sondern die Nettoversorgung, die eventuelle Minderungen der gesetzlichen Altersrente mitberücksichtigt.

Die Vorteilhaftigkeit einer bestimmten Absicherungsvariante wird somit mit dem in Tab. 1 dargestellten Berechnungsansatz ermittelt (nachfolgend wird die Leistung aus der betrieblichen Altersversorgung als „Betriebsrente“ und die Leistung aus der privaten Rentenversicherung als „Privatrente“ bezeichnet).

Tab. 1: Berechnungsansatz zur Ermittlung der Vorteilhaftigkeit

Berechnungsschritt	Betriebsrente	Privatrente
1. Ermittlung des Finanzierungsbeitrags	Umwandlungsbetrag zuzüglich Arbeitgeberzuschuss	Umwandlungsbetrag abzüglich Steuer- und Sozialabgabenbelastung
2. Berechnung der Bruttorente	Rente im Alter 65 Jahre auf Basis eines Gruppentarifs	Rente im Alter 65 Jahre auf Basis eines Einzeltarifs
3. Ermittlung der gesetzlichen Altersrente	Ermittlung auf der Grundlage eines Näherungsverfahrens der Finanzverwaltung ^{a)}	Wie Betriebsrente
4. Berechnung der Belastungen in der Rentenphase	a) Steuerbelastung b) Sozialabgabenbelastung c) Minderung der gesetzlichen Altersrente	a) Steuerbelastung b) Sozialabgabenbelastung c) –
5. Berechnung der Nettoversorgung	Bruttorente abzüglich Belastungen gem. Nr. 4.	Bruttorente abzüglich Belastungen gem. Nr. 4.
6. Ermittlung des Mehrertrags bei Rentenbeginn	Relation der Nettoversorgung von Betriebsrente zu Privatrente	

^{a)} BMF vom 15.03.2007 (BStBl. I 2007 S. 290 = DB 2007 S. 710) und vom 05.05.2008 (BStBl. I 2008 S. 570 = DB 2008 S. 1069).

Mit dieser Vorgehensweise wird sichergestellt, dass die Belastung des Mitarbeiters (d.h. der Nettoaufwand) in der Finanzierungsphase immer gleich hoch ist, gleichgültig, ob er sich für eine betriebliche oder private Absicherung entscheidet. Die Vorteilhaftigkeit kann dann auf der Basis der Nettoversorgung ermittelt werden. Eine bestimmte Gestaltungsmöglichkeit ist dann einer Alternative wirtschaftlich überlegen, wenn bei gleich hohem Nettoaufwand in der Finanzierungsphase eine höhere Nettoversorgung in der Rentenphase, d.h. Erhöhung des verfügbaren Einkommens, vorliegt.

Diese Vorgehensweise wird nach der Darstellung der Modellprämissen im übernächsten Unterkapitel anhand eines Beispiels dargestellt.

2. Ausgangsdaten des Standardmodells

Der nachfolgende Vorteilhaftigkeitsvergleich wird anhand eines Mustermitarbeiters mit den in Tab. 2 gezeigten Ausgangsdaten vorgenommen (Berechnungsschichtag: 01.07.2023).

⁴ § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG.

⁵ § 1 Abs. 1 Nr. 9 SVEV.

⁶ Aufgrund der Auszahlungsmöglichkeit in Form einer Einmalzahlung werden der nach Abschn. XI des EStG geförderte Altersvorsorgevertrag und der nach § 10 EStG geförderte Basisrentenvertrag nicht betrachtet.

⁷ Nach derzeitigem Rechtsstand kann bei Rentenbeginn vor dem Jahr 2040 noch der Altersentlastungsbetrag gem. § 24a EStG genutzt werden; dieser beträgt bspw. bei einem Rentenbeginn im Jahr 2023 13,6% der Rentenzahlung, maximal 646 € p.a.

⁸ § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG.

⁹ § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

¹⁰ Weitere sozialversicherungsrechtliche Folgewirkungen wie z.B. die eventuelle Minderung des gesetzlichen Krankengelds bleiben nachfolgend unberücksichtigt. Vgl. dazu auch Schwebe, in: Ulbrich (Hrsg.), Praxishandbuch betriebliche Altersversorgung und Zeitwertkonten, Kap. 3 Rn. 17.

Tab. 2: Ausgangsdaten für den Vorteilhaftigkeitsvergleich

Alter:	35 Jahre
Familienstand:	Verheiratet
Steuerklasse:	III
Kinder:	1
KiSt-Pflicht:	Ja
Bundesland:	Niedersachsen
Sozialversicherungspflicht:	Ja
Jahresbruttogehalt: ^{a)}	Zwischen 25.000 € ^{b)} und 120.000 € ^{c)}
Umwandlungsbetrag p. a.:	1.200 €
BBG-RV: ^{d)}	87.600 € p.a.
Kranken-/Pflegeversicherung (Aktivenphase):	Gesetzlich/Freiwillig
Kranken-/Pflegeversicherung (Rentenphase):	Gesetzlich
BBG-KV: ^{e)}	59.850 € p.a.
Versicherungspflichtgrenze: ^{f)}	66.600 € p.a.
Rentenwert: ^{g)}	37,60 €
Durchschnittsentgelt: ^{h)}	43.142 € p.a.
Abschlag gesetzliche Altersrente:	10%
Inflatorische Parameter:	Unberücksichtigt
Versicherungstarif:	Fondsgebundene Rentenversicherung (Beitragsgarantie 80%)
Bruttoverzinsung Rentenversicherung	3,0% p.a.
Rentenbeginnalter:	65 Jahre
Weitere Einkünfte (Aktivenphase):	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit des Ehepartners i.H.v. 50% des Gehalts des Mitarbeiters
Weitere Einkünfte (Rentenphase):	Gesetzliche Altersrente des Mitarbeiters Gesetzliche Altersrente des Ehepartners

^{a)} Das Jahresbruttogehalt wird in 1.000er-Schritten variiert.

^{b)} Die Untergrenze wurde auf Basis eines Monatsgehalts i.H.v. 2.000 € ermittelt. Unterstellt man zwölf monatliche Grundgehälter, so würde das einer Untergrenze i.H.v. 24.000 € p.a. entsprechen. Aus Gründen der grafischen Darstellung wurde dieser Betrag auf 25.000 € aufgerundet.

^{c)} In der Praxis dürfte der obere Gehaltsbereich bei einem 35-jährigen Mitarbeiter nur selten anzutreffen sein, die relativ große Bandbreite wurde aus analytischen Gründen gewählt.

^{d)} BBG-RV: Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (West)

^{e)} BBG-KV: Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung

^{f)} § 5 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 SGB V.

^{g)} § 1 Abs. 1 RWBestV 2023.

^{h)} § 3 Abs. 1 Sozialversicherungsrechengrößen-Verordnung 2023.

Bei einem 1988 geborenen Mitarbeiter wird die Regelaltersgrenze mit Vollendung des 67. Lebensjahres erreicht.¹¹ Für Zwecke dieser Analyse wird davon ausgegangen, dass trotz Anhebung der Altersgrenze unverändert viele Mitarbeiter vorgezogen in den Ruhestand gehen werden. Aus diesem Grund wurde für diese Berechnungen ein vorgezogener Ruhestand im Alter von 65 Jahren unterstellt. Die prognostizierte Absenkung des Absicherungsniveaus in der gesetzlichen Rentenver-

sicherung¹² wurde mit 10% berücksichtigt (oben bezeichnet als „Abschlag gesetzliche Altersrente“).

3. Berechnungsbeispiel

Auf der Grundlage der vorstehend beschriebenen Annahmen wird für einen Mitarbeiter mit einem Jahresgehalt i.H.v. 48.000 € die Vorgehensweise beispielhaft dargestellt und anschließend schrittweise beschrieben:¹³

a) 1. Berechnungsschritt: Ermittlung des Finanzierungsbeitrags für die private Rentenversicherung

Zunächst ist zu berechnen, welcher Finanzierungsbeitrag für die private Rentenversicherung alternativ zur Entgeltumwandlung zur Verfügung steht. Dazu ist es notwendig, die Verminderung des Nettoeinkommens des Mitarbeiters durch die Entgeltumwandlung zu ermitteln (vgl. Tab. 3).¹⁴

Tab. 3: Ermittlung der Nettobelastung

Jahresgehalt vor Umwandlung	48.000 €
Umwandlungsbetrag	1.200 €
Jahresgehalt nach Umwandlung	46.800 €
Änderung des zu versteuernden Einkommens	-976 €
Steuerersparnis	293 €
Änderung des beitragspflichtigen Einkommens	-1.200 €
Sozialversicherungsbeitragsersparnis	245 €
Gesamtersparnis	538 €
Nettobelastung Entgeltumwandlung bzw. Finanzierungsbeitrag der privaten Rentenversicherung	662 €
Nettobelastung in Prozent des Umwandlungsbetrags	55,2%

Durch die Entgeltumwandlung sinkt das zu versteuernde Einkommen des Mitarbeiters. Die Verminderung beträgt bei einem Umwandlungsbetrag von 1.200 € nicht 1.200 €, sondern „nur“ 976 €, da sich die einkommensteuerlich als Sonderausgaben abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen aufgrund der geringeren Sozialversicherungsbeiträge ebenfalls vermindern.¹⁵ Die Ermittlung der Steuerersparnis erfolgt auf einkommen- und nicht auf lohnsteuerlicher Basis, da die lohnsteuerliche Ermittlung das zu versteuernde Einkommen des Ehepartners pauschal über die LSt-Klasse und nicht in der tatsächlichen Höhe berücksichtigt. Vereinfachend unterstellt wurde der Zufluss der Steuerersparnis im Veranlagungsjahr.¹⁶

12 Der jährlich zu erstellende Rentenversicherungsbericht der Bundesregierung (aktuelles Jahr: 2022; Download: <https://fmos.link/20814> [Abruf: 12.10.2023]) führt ein bis zum Jahr 2036 jährlich um durchschnittlich 0,5 % sinkendes Rentenniveau auf (Sicherungsniveau im Jahr 2023: 48,1%; vgl. dazu auch Übersicht B8 auf S. 41 des Berichts). Damit ist davon auszugehen, dass das Mindestsicherungsniveau von 43 % erreicht werden wird. Aus diesem Grund wird bei der gesetzlichen Altersrente (und damit auch bei der entgehenden Altersrente) ein Abschlag i.H.v. 10% vorgenommen.

13 Diese Berechnung und alle nachfolgenden Berechnungen wurden mit der Software Compensation & Benefits Manager 11.0 durchgeführt.

14 Alternativ könnte auch die Erhöhung des Nettoeinkommens ermittelt werden, wenn der Mitarbeiter auf die Teilnahme am Entgeltumwandlungsmodell verzichtet und sich stattdessen den Betrag auszahlen lässt. Beide Berechnungsansätze kommen zum selben Ergebnis.

15 Es wäre zu erwarten, dass sich das zu versteuernde Einkommen um 955 € (1.200 € abzüglich 245 €) vermindert, tatsächlich vermindert es sich um 976 €. Dies ist auf zwei Effekte zurückzuführen: Zum einen ist der Beitrag zur Arbeitslosenversicherung bei dieser Gehaltshöhe steuerlich nicht mehr abzugsfähig, zum anderen ist der Krankenversicherungsbeitrag nur zu 96% abzugsfähig (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Satz 4 EStG).

16 Dies gilt für alle Steuerzahlungen, die steuerliche Abzugsfähigkeit der KiSt wurde mit dem für das jeweilige Jahreseinkommen vorliegenden Grenzsteuersatz berücksichtigt.

Unter Berücksichtigung der Steuerersparnis i.H.v. 293 € und der Sozialversicherungsbeitragsersparnis i.H.v. 245 € ergibt sich für den Mitarbeiter eine gesamte Entlastung i.H.v. 538 €, sodass sich eine Nettobelastung i.H.v. 662 € bzw. 55,2% des Umwandlungsbetrags ergibt.

Setzt der Mitarbeiter genau die Nettobelastung der betrieblichen Entgeltumwandlung i.H.v. 662 € als Finanzierungsbeitrag für die private Absicherung ein, so ergibt sich für beide Alternativen ein gleich hohes verfügbares Nettoeinkommen in der Finanzierungsphase, gleichgültig, ob sich der Mitarbeiter für die betriebliche oder private Absicherung entscheidet.

b) 2. Berechnungsschritt: Berechnung der Bruttorente

Steht die mit der Entgeltumwandlung verbundene Nettobelastung fest, so können für beide Alternativen die finanzierbaren jährlichen Rentenzahlungen berechnet werden.¹⁷ Mit einer jährlichen Entgeltumwandlung i.H.v. 1.200 € (zuzüglich 15% Arbeitgeberzuschuss) lässt sich mit dem unterstellten Gruppentarif eine jährliche Rente i.H.v. 1.561 € finanzieren. Der Abschluss der privaten Rentenversicherung erfolgt auf der Basis eines vergleichbaren Einzeltarifs mit geringfügig schlechteren Konditionen (die Leistungen des Einzeltarifs liegen um rund 2% unter denen des Gruppentarifs), sodass mit einer jährlichen Prämie i.H.v. 662 € ein Bruttorente i.H.v. 729 € p.a. finanziert werden kann.

Ein aussagekräftiger Vergleich der beiden Altersversorgungsalternativen darf nicht allein auf die finanzierbare Bruttorente abstellen, sondern muss alle steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Folgewirkungen in der Rentenphase mitberücksichtigen.

c) 3. Berechnungsschritt: Berechnung der gesetzlichen Altersrenten

Um die im nächsten Berechnungsschritt notwendige Berechnung der Belastungen in der Rentenphase vornehmen zu können, sind die für beide Ehepartner maßgebenden steuerpflichtigen Einkünfte zu ermitteln. Wesentliche Einnahmequelle in der Rentenphase stellen die gesetzlichen Altersrenten der Ehepartner dar.

d) 4. Berechnungsschritt: Berechnung der Belastungen in der Rentenphase

In der Rentenphase sind Steuer- und Sozialabgabenbelastungen sämtlicher Renteneinkünfte bzw. der gesamten Bruttoeinnahmen zu ermitteln. Diese setzen sich aus den gesetzlichen Renten der Ehepartner und der Betriebsrente bzw. der privaten Rente zusammen. Im Rahmen der Berechnung der Belastungen, die mit einer Betriebsrente in der Rentenphase verbunden sind, muss eine Differenzierung erfolgen: Für die Ermittlung der Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge war bis Ende 2019 eine Beitragsfreigrenze maßgebend; danach waren Beiträge nur zu entrichten, wenn die Einnahmen $\frac{1}{20}$ der monatlichen Bezugsgröße gem. § 18 Abs. 1 SGB IV überstiegen¹⁸, nach Überschreiten der Freigrenze war die Betriebsrente in voller Höhe beitragspflichtig. Zur Attraktivitätssteigerung der betrieblichen Entgeltumwandlung¹⁹ wurde ab dem 01.01.2020 mit dem GKV-Betriebsrentenfreibetragsgesetz ein Freibetrag i.H. der Freigrenze eingeführt, der allerdings nur im Rahmen

der Ermittlung des Krankenversicherungsbeitrags gilt²⁰, für die Pflegeversicherung verblieb es bei der Freigrenze (die Freigrenze der gesetzlichen Pflegeversicherung sowie der Freibetrag der gesetzlichen Krankenversicherung wird nachfolgend als Freistellungsbetrag, abgekürzt als FSB, bezeichnet).

Daher erfolgt die Berechnung für die Betriebsrente zweigeteilt: Die erste Berechnung unterstellt, dass die Freigrenze der gesetzlichen Pflegeversicherung sowie der Freibetrag der gesetzlichen Krankenversicherung in vollem Umfang genutzt werden können (in Tab. 4 bezeichnet als „mit FSB“). Ist der Freistellungsbetrag anderweitig verbraucht (nachfolgend bezeichnet als „ohne FSB“), so wird die gesamte Betriebsrente mit Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen belastet.

e) 5. Berechnungsschritt: Vorteilhaftigkeit der Absicherungsalternativen

Da in beiden Absicherungsvarianten die gesetzliche Rente einen Teil des Einkommens darstellt, werden zu Vergleichszwecken zunächst die Brutto- und Nettoeinnahmen ausschließlich aus der gesetzlichen Rentenversicherung ermittelt (Vergleichsmodell) (vgl. Tab. 4). Vergleicht man damit die mit den jeweiligen Absicherungsvarianten verbundenen Belastungen, so ergibt die Differenz die Belastung, die durch die jeweilige Absicherungsvariante in der Rentenphase besteht. Berücksichtigt man bei der Betriebsrente zusätzlich noch die entgehende Sozialversicherungsrente, so erhält man die Nettoversorgung und damit die Höhe des zusätzlichen verfügbaren Einkommens.

Tab. 4: Ermittlung der Nettoeinnahmen in der Rentenphase

Alle Angaben sind Jahreswerte in €	Vergleichsmodell	Private Rentenversicherung	Betriebliche Altersversorgung (mit FSB)	Betriebliche Altersversorgung (ohne FSB)
Gesamte Einnahmen/Ausgaben				
Gesetzliche Altersrenten	26.954	26.954	26.954	26.954
Ergänzende Bruttorente	0	729	1.561	1.561
Gesamte Bruttoeinnahmen	26.954	27.683	28.515	28.515
- Steuerbelastung	317	340	585	540
- Sozialabgabenbelastung	3.100	3.100	3.100	3.406
Gesamte Nettoeinnahmen	23.537	24.243	24.830	24.569
Zuordnung der Einnahmen/Belastungen				
Bruttorente		729	1.561	1.561
- Steuerbelastung		23	268	223
- Sozialabgabenbelastung		0	0	306
- Entgangene Sozialversicherungsrente		0	230	238
Nettoversorgung		706	1.063	794
Vorteil Entgeltumwandlung				
a) absolut			357	88
b) in Prozent Nettoeinnahmen private Rentenversicherung			50,6%	12,5%

¹⁷ Den Berechnungen liegt das Tarifwerk einer mittelgroßen deutschen Lebensversicherungsgesellschaft zugrunde.

¹⁸ § 226 Abs. 2 Satz 1 SGB V a.F. Dies entspricht aktuell einem Betrag i.H.v. 169,75 € monatlich.

¹⁹ Vgl. BT-Drucks.19/15438, S. 1, Abruf unter: <https://fmos.link/20815> (Abruf: 12.10.2023).

²⁰ § 226 Abs. 2 Satz 2 SGB V.

Für die private Rentenversicherung ergibt sich aufgrund der Ertragsanteilsbesteuerung mit 23 € im Vergleich zur Betriebsrente mit 268 € (mit FSB) bzw. 223 € (ohne FSB) eine deutlich geringere Steuerbelastung. Deutliche Unterschiede können sich auch in Bezug auf die Belastung mit Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen ergeben. Während die Versorgungsleistungen der Privatrente grds. nicht beitragspflichtig sind, stellen die Leistungen aus der Entgeltumwandlung Versorgungsbezüge i.S.d. Sozialversicherungsrechts dar und sind grds. beitragspflichtig. Kann der Freistellungsbetrag nicht genutzt werden, so beträgt die Belastung 306 € und liegt daher über der Steuerbelastung²¹, im anderen Fall beträgt sie 0 € (die Jahresbruttorente überschreitet den Freistellungsbetrag i.H.v. 2.037 € p.a. nicht).

Bevor die Vorteilhaftigkeit einer Absicherungsvariante ermittelt werden kann, ist noch die entgehende gesetzliche Altersrente zu berücksichtigen. Wandelt der Mitarbeiter bis zum Alter 65 jährlich 1.200 € um, so vermindert sich dadurch die gesetzliche Altersrente um 376 € p. a., nach Abzug des Abschlags für den vorgezogenen Bezug ab Alter 65 und dem Abschlag für das sinkende Rentenniveau verbleibt noch ein Betrag i.H.v. 314 €. ²² Dieser Bruttowert ist noch um die damit verbundene Steuerbelastung (48 €) bzw. Belastung mit Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen (36 €) zu vermindern, um die tatsächliche Belastung zu ermitteln. Die entgangene gesetzliche Altersrente beträgt damit netto 230 € p.a., sodass dieser Betrag als indirekter Belastungsfaktor zu berücksichtigen ist. Damit beläuft sich die Nettoversorgung in der Rentenphase bei Nutzung des Freistellungsbetrags auf 1.063 € und liegt um 357 € bzw. 50,6% über der mit einer privaten Rentenversicherung erzielbaren Nettoversorgung. Kann der Freistellungsbetrag dagegen nicht genutzt werden, so sinkt die Nettoversorgung auf 794 € und liegt um 88 € bzw. 12,5% über der Nettoversorgung der Privatrente.

Nachfolgend wird zu untersuchen sein, ob diese Berechnungsergebnisse auf Mitarbeiter mit abweichenden Jahresgehältern bzw. auf andere Fallkonstellationen übertragen werden können.

III. Wirtschaftlicher Vergleich der unterschiedlichen Vorsorgemöglichkeiten

1. Analyse der Ergebnisse für das Standardmodell

Die Analyse erfolgt auf Basis der in Abschn. II.2. dargestellten Annahmen für Jahresbruttogehälter im Bereich von 25 T€ bis 120 T€.

a) Ermittlung der Nettobelastung

Das vorstehende Berechnungsbeispiel ließ bereits erkennen, dass für die Höhe der finanzierbaren Privatrente u.a. die mit der Entgeltumwandlung verbundene Nettobelastung maßgebend ist. Je niedriger sich die Nettobelastung aus der Entgeltumwandlung darstellt, desto niedriger fällt die finanzierbare Privatrente aus.

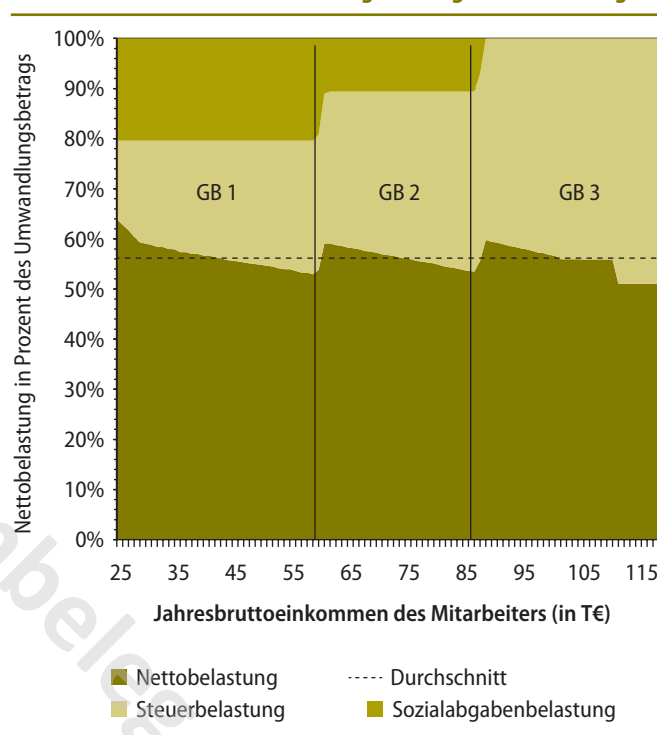
Im Rahmen dieser Analyse wird der gesamte untersuchte Gehaltsbereich in drei Teilbereiche untergliedert (vgl. Tab. 5).

Tab. 5: Gehaltsbereiche

Gehaltsbereich 1 (GB 1):	25 T€ bis zur BBG-KV (entspricht 59.850 € p.a.)
Gehaltsbereich 2 (GB 2):	BBG-KV bis zur BBG-RV (entspricht 87.600 € p.a.)
Gehaltsbereich 3 (GB 3):	oberhalb der BBG-RV bis 120 T€

Entscheidende Bedeutung für die Beurteilung der Vorteilhaftigkeit der betrieblichen Entgeltumwandlung kommt dabei dem GB 1 zu, da nach einer Statista-Auswertung ca. 75% der Vollzeitbeschäftigten diesem Bereich zuzuordnen sind.²³ Abb. 1 stellt die prozentuale Nettobelastung unter Berücksichtigung der Belastungsfaktoren Sozialabgaben und Steuern dar.

Abb. 1: Prozentuale Nettobelastung der Entgeltumwandlung



In Abb. 1 wird zuerst die Sozialabgabenbelastung abgetragen. Bis zur BBG-KV beträgt diese 20,4%²⁴, nach Überschreiten dieser Beitragsbemessungsgrenze sinkt sie auf 10,6%²⁵. Überschreitet das Jahresbruttogehalt des Mitarbeiters die BBG-RV, so fällt keine Sozialabgabenbelastung mehr an. Unter alleiniger Berücksichtigung der Sozialabgabenbelastung beträgt die Nettobelastung somit 79,6% (GB 1), 89,4% (GB 2) und 100% (GB 3).

Berücksichtigt man zusätzlich die Steuerbelastung, so beträgt die durchschnittliche Nettobelastung der Entgeltumwandlung im gesamten Gehaltsbereich 56,1%, wobei sich die Abweichungen überwiegend im Bereich von +/- 2 Prozentpunkten bewegen. Abweichungen von mehr als +3 Prozentpunkten liegen nur im Anfangsbereich, Abweichungen kleiner -3 Prozentpunkten nur im Endbereich der Jahresgehälter vor, sie sind allein steuerlich bedingt. Im Anfangsbereich liegt mit 21,3% ein relativ niedriger Grenzsteuersatz²⁶ vor, zudem mindert der Umwandlungsbetrag nicht in voller Höhe das zu versteuernde Einkommen²⁷. Dies erklärt die höhere Nettobelastung im Anfangsbereich. Der Grenzsteuer-

²¹ Der angegebene Sozialversicherungsbeitrag stellt den Bruttobetrag dar. Aufgrund der steuerlichen Abzugsfähigkeit vermindert sich die Steuerbelastung um 45 €, sodass die Nettobelastung 261 € beträgt.

²² Diese Minderung ermittelt sich wie folgt: Wandelt der Mitarbeiter über einen Zeitraum von 30 Jahren jährlich 1.200 € um, so führt dies zu einer Verminderung seiner Entgeltpunkte i.H.v. $30 \times 1.200 \text{ €} / 43.142 \text{ €}$ (Durchschnittsentgelt) $\times 37,60 \text{ €}$ (Rentenwert) $\times 12 = 376 \text{ €}$. Unter Berücksichtigung des sinkenden Rentenniveaus (Abschlag 10%) sowie des vorgezogenen Bezugs ab Alter 65 (Abschlag 7,2%) ergibt sich eine Rentenminderung i.H.v. 314 € p.a.

²³ <https://fmos.link/20816> (Abruf: 02.06.2023).

²⁴ Beitragsbelastung: Rentenversicherung 9,3%, Arbeitslosenversicherung 1,3%, Krankenversicherung 8,1%, Pflegeversicherung 1,7%.

²⁵ Beitragsbelastung: Rentenversicherung 9,3%, Arbeitslosenversicherung 1,3%.

²⁶ Der Grenzsteuersatz berücksichtigt auch die Belastung mit KiSt und – sofern relevant – den SolZ.

²⁷ Vgl. Fn. 15.

Tab. 6: Nettobelastung der Entgeltumwandlung in Prozent des Umwandlungsbetrags

Variante	Durchschnittsbetrachtung Gehaltsbereich				Veränderung in Prozentpunkten			
	Ø GB 1 bis GB 3	Ø GB 1	Ø GB 2	Ø GB 3	Ø GB 1 bis GB 3	Ø GB 1	Ø GB 2	Ø GB 3
Standardmodell	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Umwandlungsbetrag 600 € p.a.	56,1%	56,6%	56,4%	55,4%	0,0%	0,0%	0,1%	0,0%
Umwandlungsbetrag 2.400 € p.a.	56,2%	56,8%	56,2%	55,5%	0,0%	0,1%	-0,1%	0,0%
Umwandlungsbetrag 3.504 € p.a.	57,4%	59,2%	57,3%	55,5%	1,3%	2,6%	1,0%	0,0%
Familienstand ledig	51,7%	53,2%	50,3%	51,3%	-4,4%	-3,4%	-6,0%	-4,1%
Einnahmen Ehepartner 0%	62,6%	62,7%	61,4%	63,5%	6,4%	6,1%	5,1%	8,0%
Einnahmen Ehepartner 100%	51,9%	53,5%	50,8%	51,1%	-4,2%	-3,1%	-5,5%	-4,4%
Einnahmen Ehepartner 200%	49,1%	47,6%	45,8%	53,7%	-7,1%	-9,1%	-10,5%	-1,8%
Private Krankenversicherung	56,1%	–	56,3%	55,5%	0,0%	–	0,0%	0,0%
Freiwillige Krankenversicherung	56,1%	–	56,3%	55,5%	0,0%	–	0,0%	0,0%
Beginnalter 25	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Beginnalter 45	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Beginnalter 55	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
AG-Zuschuss 0%	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
AG-Zuschuss 30%	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
AG-Zuschuss 50%	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
AG-Zuschuss 100%	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
AG-Zuschuss „spitz“ gerechnet	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Bruttoverzinsung 2,0%	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Bruttoverzinsung 4,0%	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Bruttoverzinsung 5,0%	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Bruttoverzinsung 6,0%	56,1%	56,6%	56,3%	55,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

satz steigt bis zur BBG-KV auf 33,4% an, liegt ein Jahresbruttogehalt i.H. der BBG-RV vor, so beträgt er 40,6%. Die niedrigere Nettobelastung ab einem Jahresbruttogehalt i.H.v. 112 T€ (das Haushaltsbruttoeinkommen beträgt somit 178 T€ p.a.) ist auf den dann einsetzenden SolZ zurückzuführen. Für den SolZ sieht der Gesetzgeber drei unterschiedliche Zuschlagsätze vor: 0%, 5,5% und 11,9%. Im Jahr 2023 wird der SolZ nur erhoben, wenn die ESt-Belastung bei Zusammenveranlagung mehr als 35.086 € beträgt.²⁸ Anders als bei der Freigrenze der Pflegeversicherung setzt dann nicht die volle Belastung mit 5,5% ein, vielmehr wird jeder über der Freigrenze liegende zusätzliche Euro an ESt-Belastung mit 11,9% SolZ belastet (Übergangszone)²⁹. Erst wenn dieser Betrag 5,5% der ESt-Belastung überschreitet, beträgt der SolZ 5,5% der ESt-Belastung. Bezieht man den SolZ in die Berechnung des Grenzsteuersatzes mit ein, so steigt dieser von 42,0% auf 47,0% (Zuschlagsatz 11,9%) bzw. auf 44,3% (Zuschlagsatz 5,5%). Unter Berücksichtigung der KiSt-Belastung steigen die zuletzt genannten Prozentsätze weiter auf 49,0% bzw. 46,3% an. In der Übergangszone vermindert der SolZ die Nettobelastung somit deutlich.

Tab. 6 gibt die Nettobelastung in Prozent des Umwandlungsbetrags für das Standardmodell und alle Variationsberechnungen wieder, Abweichungen von der Nettobelastung des Standardmodells sind in Fettdruck angegeben. Wesentliche Veränderungen der Nettobelastung sind nur für ledige Mitarbeiter und verheiratete Mitarbeiter mit niedrigerem bzw. höherem Einkommen des Ehepartners bzw. für höhere Umwandlungsbeträge³⁰ erkennbar.

28 § 3 Abs. 3 Nr. 1 SolZG 1995. Bei Einzelveranlagung beträgt die Freigrenze die Hälfte.

29 § 4 Satz 2 SolZG 1995.

30 Bei einem Umwandlungsbetrag i.H.v. 3.504 € p.a. ist zusätzlich zu berücksichtigen, dass der AG-Zuschuss beitragspflichtig und dadurch die Nettobelastung erhöht wird. Der Anstieg der Nettobelastung ermöglicht eine höhere finanzierbare Privatrente.

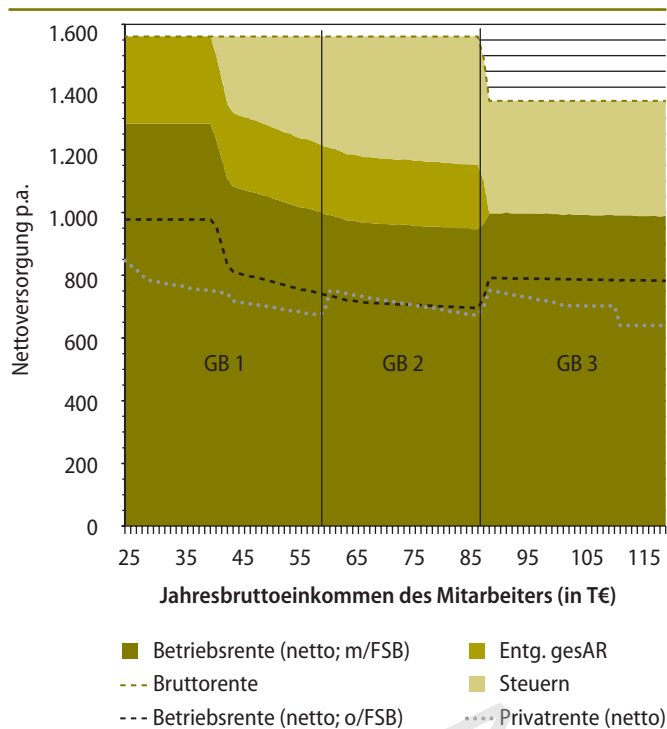
b) Ermittlung der Nettoversorgung

Liegt in der Finanzierungsphase für beide Alternativen eine gleich hohe Minderung des verfügbaren Einkommens vor, so ist für die Beurteilung der Vorteilhaftigkeit allein entscheidend, in welcher Höhe sich durch die jeweilige Alternative das verfügbare Einkommen in der Rentenphase erhöht. Für einen 35-jährigen Mitarbeiter lässt sich mit einem jährlichen Umwandlungsbetrag i.H.v. 1.200 € eine jährliche Betriebsrente (brutto) i.H.v. 1.561 € (einschließlich AG-Zuschuss i.H.v. 15%) bzw. 1.356 € (ohne AG-Zuschuss) finanzieren.³¹ Da für das Berechnungsmodell unterstellt wurde, dass der Arbeitgeber einen Zuschuss leistet, „soweit“ eine Sozialabgabensparnis vorliegt, sinkt die Betriebsrente nach Überschreiten der BBG-RV auf 1.356 €. Die Betriebsrente (netto) ergibt sich, wenn vom Bruttowert die Sozialabgaben (Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge), die Steuerbelastung und die entgehende gesetzliche Altersrente (netto, d.h. nach Berücksichtigung der Steuer- und Sozialabgabenbelastung) abgezogen wird.³² Da die Bruttobetriebsrente den Freistellungsbetrag i.H.v. 2.037 € p.a. nicht überschreitet, fallen in der Rentenphase keine Sozialversicherungsbeiträge für die Betriebsrente an. Abb. 2 enthält zusätzlich die Betriebsrente (netto), wenn der Freistellungsbetrag nicht mehr genutzt werden kann („Nettorente (ohne FSB“).

31 Unterstellt wurde ein Versicherungstarif mit einer Bruttoverzinsung i.H.v. 3,0% p.a. und einer Beitragsgarantie von 80%.

32 Der Begriff der Nettorente bzw. Betriebsrente (netto) wird nachfolgend synonym mit dem Begriff der Nettoversorgung verwendet, da in beiden Fällen eine eventuell entgehende gesetzliche Altersrente mitberücksichtigt ist.

Abb. 2: Nettoversorgung Betriebsrente



Kann der Freistellungsbetrag genutzt werden, so wirken als Belastungsfaktoren in der Rentenphase nur die Steuerbelastung („Steuern“) und die entgehende gesetzliche Altersrente („Entg. gesAR“). Eine Steuerbelastung durch die Einnahmen in der Rentenphase liegt erst ab einem Jahresbruttoeinkommen des Mitarbeiters i.H.v. 41 T€ vor³³, sodass in diesem Bereich lediglich die entgehende gesetzliche Altersrente mindernd wirkt. Im weiteren Verlauf nimmt die Steuerbelastung zu und die betriebliche Nettoversorgung vermindert sich weiter. Liegt das Jahresgehalt oberhalb der BBG-RV, erhält der Mitarbeiter keinen AG-Zuschuss mehr und die Bruttorente vermindert sich erwartungsgemäß. Die ebenfalls zu erwartende Minderung der Nettoversorgung tritt dagegen nicht ein, sie steigt sogar leicht an. Der Anstieg ist darauf zurückzuführen, dass zwar einerseits der AG-Zuschuss entfällt, andererseits sich die gesetzliche Altersrente durch die Entgeltumwandlung nicht mehr mindert. Da die entgehende gesetzliche Altersrente betragsmäßig etwas über dem entfallenden Zuschuss liegt, ergibt sich per Saldo ein positiver Effekt und die Betriebsrente (netto; m/FSB) steigt an. Kann der Freistellungsbetrag genutzt werden, so liegt die Betriebsrente (netto; m/FSB) immer deutlich oberhalb der – punktiert eingezeichneten – Privatrente (netto). Der niedrigste durchschnittliche Mehrertrag gegenüber der Privatrente liegt mit 35,7% im GB 2 vor, im GB 1 beträgt er dagegen 56,9%. Betrachtet man den gesamten Gehaltsbereich, so liegt ein durchschnittlicher Mehrertrag von 46,1% vor. Die betriebliche Entgeltumwandlung ist somit uneingeschränkt in allen drei Gehaltsbereichen die vorzugswürdige Finanzierungsvariante.

Kann der Freistellungsbetrag dagegen nicht genutzt werden, so vermindert sich die betriebliche Nettorente („Betriebsrente (netto; o/FSB)“; in Abb. 2 bzw. Abb. 3 gestrichelt eingezeichnet) deutlich. Die Belastung mit Kranken- und Pflegeversiche-

rungsbeiträgen liegt in der Rentenphase bei 19,6%³⁴, da der Mitarbeiter die Beiträge in voller Höhe und nicht wie in der Aktivenphase zu 50% trägt. Da die Beiträge als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig sind, sinkt die Belastung mit steigendem Einkommen. Der durchschnittliche Mehrertrag der Betriebsrente vermindert sich deutlich, über den gesamten Gehaltsbereich betrachtet um 34,8 Prozentpunkte. Während im GB 1 bzw. GB 3 der durchschnittliche Mehrertrag noch bei 18,3% bzw. 13,3% liegt, beträgt dieser im GB 2 0,0%. Die obige Aussage, dass die Betriebsrente in allen drei Gehaltsbereichen die vorzugswürdige Finanzierungsvariante darstellt, gilt somit nicht mehr uneingeschränkt. Im GB 2 liegen die beiden Varianten weitestgehend gleichauf, die betriebliche Nettorente liegt um maximal 3,5% über bzw. minimal mit -2,9% unter der Privatrente. Dies ist im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass in der Finanzierungsphase mit der Entgeltumwandlung keine Ersparnis an Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen verbunden ist, in der Rentenphase aber die volle Belastung mit diesen Beiträgen erfolgt. Damit ergibt sich für diesen Gehaltsbereich keine eindeutige Vorteilhaftigkeitsaussage. Abb. 3 zeigt den Verlauf der Vorteilhaftigkeit der Entgeltumwandlung für unterschiedliche Jahresbruttogehälter, maßgebend sind immer die Nettorenten³⁵, jeweils mit und ohne Berücksichtigung des Freistellungsbetrags.

Tab. 7 und 8 enthalten die Berechnungsergebnisse für das Standardmodell und alle Variationsrechnungen unter Berücksichtigung des Freistellungsbetrags (Tab. 7) bzw. ohne Berücksichtigung des Freistellungsbetrags (Tab. 8). Letztere enthält im rechten Bereich den Rückgang des Mehrertrags in Prozentpunkten gegenüber den Werten in Tab. 7.

Tab. 7: Mehrertrag der betrieblichen Entgeltumwandlung unter Berücksichtigung des Freistellungsbetrags

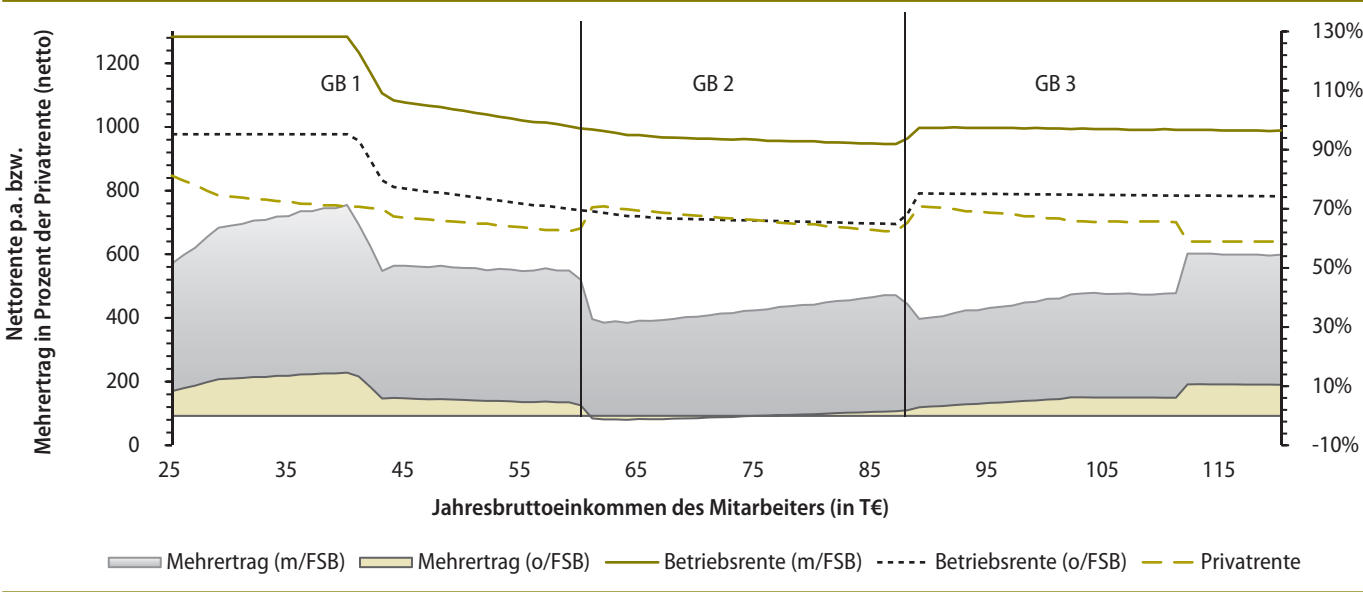
Variante	Durchschnittsbetrachtung Gehaltsbereich			
	Ø GB 1 bis GB 3	Ø GB 1	Ø GB 2	Ø GB 3
Standardmodell	46,1%	56,9%	35,7%	43,1%
Umwandlungsbetrag 600 € p.a.	47,8%	59,2%	37,0%	44,6%
Umwandlungsbetrag 2.400 € p.a.	28,6%	36,3%	17,7%	29,5%
Umwandlungsbetrag 3.504 € p.a.	19,2%	23,1%	9,4%	23,4%
Familienstand ledig	51,1%	53,0%	48,9%	50,9%
Einnahmen Ehepartner 0%	44,6%	56,2%	41,1%	34,6%
Einnahmen Ehepartner 100%	51,4%	53,7%	47,4%	52,2%
Einnahmen Ehepartner 200%	56,5%	62,4%	62,5%	44,7%
Private Krankenversicherung	43,9%	–	41,3%	45,7%
Freiwillige Krankenversicherung	27,5%	–	18,9%	33,4%
Beginnalter 25	39,6%	47,1%	26,9%	42,3%
Beginnalter 45	43,3%	53,5%	32,0%	41,7%
Beginnalter 55	46,9%	57,2%	35,5%	45,4%
AG-Zuschuss 0%	30,5%	31,9%	14,3%	43,1%
AG-Zuschuss 30%	61,6%	81,7%	57,0%	43,1%
AG-Zuschuss 50%	76,0%	105,2%	76,0%	43,1%
AG-Zuschuss 100%	116,8%	170,6%	131,8%	43,1%
AG-Zuschuss „spitz“ gerechnet	47,6%	65,8%	29,4%	43,1%
Bruttoverzinsung 2,0%	41,7%	51,0%	30,5%	41,0%
Bruttoverzinsung 4,0%	48,0%	60,1%	38,6%	42,6%
Bruttoverzinsung 5,0%	45,9%	56,8%	34,9%	43,1%
Bruttoverzinsung 6,0%	41,7%	54,9%	33,2%	34,3%

33 Von der Höhe des Jahresbruttoeinkommens des Mitarbeiters in der Aktivenphase hängt die Höhe der gesetzlichen Altersrente in der Rentenphase ab. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass der Mitarbeiter im Standardmodell verheiratet ist und der Ehepartner ein Jahresbruttoeinkommen i.H.v. 50% des Mitarbeiters erzielt und sich damit ebenfalls eine Anwartschaft auf gesetzliche Altersrente aufbaut. Diese Einnahmen sind in der Rentenphase entsprechend steuerlich zu berücksichtigen.

34 Beitragsbelastung: Krankenversicherung 16,2%, Pflegeversicherung 3,4%.

35 Sofern nichts anderes angegeben ist, beziehen sich alle nachfolgenden Berechnungsergebnisse immer auf Nettowerte der Betriebs- bzw. Privatrente.

Abb. 3: Netto-Betriebs- und Privatrenten und Mehrertrag



Tab. 8: Mehrertrag der betrieblichen Entgeltumwandlung ohne Berücksichtigung des Freistellungsbetrags

Variante	Durchschnittsbetrachtung Gehaltsbereich				Rückgang des Mehrertrags in Prozentpunkten			
	Ø GB 1 bis GB 3	Ø GB 1	Ø GB 2	Ø GB 3	Ø GB 1 bis GB 3	Ø GB 1	Ø GB 2	Ø GB 3
Standardmodell	11,3%	18,3%	0,0%	13,3%	-34,8%	-38,6%	-35,7%	-29,8%
Umwandlungsbetrag 600 € p.a.	12,6%	20,0%	0,9%	14,5%	-35,2%	-39,2%	-36,0%	-30,1%
Umwandlungsbetrag 2.400 € p.a.	10,1%	16,4%	-0,6%	12,3%	-18,5%	-19,9%	-18,2%	-17,2%
Umwandlungsbetrag 3.504 € p.a.	6,9%	10,3%	-2,8%	11,7%	-12,3%	-12,8%	-12,2%	-11,7%
Familienstand ledig	14,5%	14,2%	9,3%	19,3%	-36,7%	-38,8%	-39,6%	-31,6%
Einnahmen Ehepartner 0%	11,4%	19,0%	6,3%	7,3%	-33,2%	-37,3%	-34,7%	-27,4%
Einnahmen Ehepartner 100%	14,7%	14,7%	8,1%	20,3%	-36,7%	-39,0%	-39,2%	-31,9%
Einnahmen Ehepartner 200%	17,7%	19,5%	19,1%	14,4%	-38,8%	-42,8%	-43,4%	-30,3%
Private Krankenversicherung	43,9%	-	41,3%	45,7%	0,0%	-	0,0%	0,0%
Freiwillige Krankenversicherung	27,5%	-	18,9%	33,4%	0,0%	-	0,0%	0,0%
Beginnalter 25	11,9%	19,3%	1,6%	12,7%	-27,7%	-27,8%	-25,3%	-29,7%
Beginnalter 45	8,7%	15,1%	-3,5%	12,2%	-34,6%	-38,4%	-35,4%	-29,5%
Beginnalter 55	11,9%	18,1%	-0,3%	15,7%	-35,0%	-39,1%	-35,8%	-29,7%
AG-Zuschuss 0%	-1,2%	-1,7%	-17,0%	13,3%	-31,7%	-33,6%	-31,3%	-29,8%
AG-Zuschuss 30%	23,7%	38,3%	16,9%	13,3%	-37,9%	-43,5%	-40,1%	-29,8%
AG-Zuschuss 50%	40,2%	64,8%	39,5%	13,3%	-35,7%	-40,4%	-36,5%	-29,8%
AG-Zuschuss 100%	81,4%	130,6%	96,0%	13,3%	-35,4%	-39,9%	-35,9%	-29,8%
AG-Zuschuss „spitz“ gerechnet	12,5%	25,5%	-5,0%	13,3%	-35,1%	-40,3%	-34,4%	-29,8%
Bruttoverzinsung 2,0%	7,3%	13,0%	-4,8%	11,6%	-34,3%	-38,0%	-35,3%	-29,3%
Bruttoverzinsung 4,0%	13,4%	21,9%	3,2%	12,9%	-34,6%	-38,2%	-35,3%	-29,7%
Bruttoverzinsung 5,0%	16,7%	26,8%	7,7%	13,3%	-29,2%	-30,1%	-27,3%	-29,8%
Bruttoverzinsung 6,0%	18,7%	30,1%	10,8%	12,8%	-23,0%	-24,8%	-22,3%	-21,5%

In den Variationsrechnungen, die in Teil II des Beitrags vorgestellt werden, wird aus Gründen der Übersichtlichkeit in den grafischen Darstellungen nur noch der prozentuale Mehrertrag der jeweiligen Variationsrechnung angegeben, auf eine explizite Darstellung der einzelnen Belastungsfaktoren wird verzichtet.

Redaktionelle Hinweise:
Der Beitrag wird in der nächsten Ausgabe fortgesetzt (DB 2023 S. 2769 = DB1450655).

Dipl.-Fw. (FH) Marvin Mühlenstädt, Lemgo

Die fehlende Überschusserzielungsabsicht bei Immobilien im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Dipl.-Fw. (FH) Marvin Mühlenstädt, M. A. Taxation, ist in der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

In der Praxis stellt sich die Frage, ob und inwieweit eine Tätigkeit des Stpfl. mit Einkünfteerzielungsabsicht betrieben wird, häufig als anspruchsvoll und komplex heraus. Gerade im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist dies nicht immer auf den ersten Blick erkennbar. Der folgende Beitrag erfasst daher verschiedene Aspekte und Kriterien der Prüfung der fehlenden Überschusserzielungsabsicht bei zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien, sodass eine Unterscheidung zwischen der Überschusserzielungsabsicht und Liebhaberei in der Praxis gelingt.

I. Problemaufriss

Analog zu den Gewinneinkünften des EStG wird auch bei den Überschusseinkünften eine Einkünfteerzielungsabsicht vorausgesetzt, um eine steuerlich relevante Tätigkeit zu betreiben. Eine gesetzliche Definition ist dabei lediglich im Bereich des Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG in das EStG aufgenommen worden. Die nicht gesetzlich normierte Überschusserzielungsabsicht ist in weiten Teilen ausschließlich durch Rspr. entstanden und daher in der Praxis oft ungewiss zu beantworten. Ohne das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht ist der Einkommensstatbestand für eine steuerlich relevante Tätigkeit im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 21 EStG nicht erfüllt. Es wird demnach von sog. Liebhaberei ausgegangen, sodass mögliche positive Einkünfte und insb. negative Einkünfte nicht mehr berücksichtigt werden können. Viele Einzelentscheidungen und das Fehlen einer klaren gesetzlichen Regelung erschweren dabei eine eindeutige Unterscheidung. Trotz verschiedener Klarstellungen seitens der höchstrichterlichen Rspr. und einer detaillierten Verwaltungsauffassung sind nicht alle Rechtsfragen geklärt, sodass die Abgrenzung zwischen steuerlich relevanten Tätigkeiten und steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei in Einzelfällen äußerst strittig ist. Der folgende Beitrag gibt dabei einen Überblick über die verschiedenen Tatbestände, die gegen eine Überschusserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Wohnimmobilien sprechen. Gleichzeitig erfolgt eine Auseinandersetzung mit der Totalüberschussprognose und es wird auf die Möglichkeit der Entstehung und des Wegfalls der Überschusserzielungsabsicht eingegangen.

II. Tatbestand der Überschusserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

1. Annahmewirkung bei auf Dauer angelegter Vermietung

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG iVm § 21 EStG ist durch das Grund-

satzurteil des BFH vom 30.09.1997¹ davon auszugehen, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietung grds. – beachte Ausnahmen² – eine Einkünfte- bzw. Überschusserzielungsabsicht vorliegt.³ Dies hat zur Folge, dass die Überschusserzielungsabsicht und eine Totalüberschussprognose nicht weiter zu prüfen sind, auch wenn über eine längere Zeit kein Totalüberschuss zustande kommt.⁴ Es handelt sich dabei um ein Liebhabereiüberprüfungsverbot. Der BFH begründet seine Entscheidung, dass eine Liebhaberei nur im Einzelfall vorliegen kann, damit, dass eine Fremdvermietung in der Regel ausgeübt wird, um ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Allein ein Werbungskostenüberschuss in den Anlaufjahren soll daher noch keine Liebhaberei begründen, da über längere Zeit regelmäßig mit positiven Überschüssen zu rechnen ist.⁵ Dabei ist es durch die weitergeführte Rspr. sogar unerheblich, ob es rein wirtschaftlich gesehen überhaupt zu einem Totalüberschuss kommen kann, da bereits die Vermutung der Überschusserzielungsabsicht greift und eine weitere Prüfung damit ausbleibt.⁶ Diese Vermutung gilt jedoch nur bei der Vermietung von Wohnraum, wobei es unschädlich ist, wenn der Mieter das Vermietungsobjekt zu anderen als Wohnzwecken verwendet.⁷ Eine dauerhafte Vermietung von Gewerbeobjekten oder unbebauten Grundstücken ist nicht von der Vermutungswirkung betroffen.⁸ In allen Fällen hat eine einzelfallbezogene Prüfung zu erfolgen, sodass selbst ein einheitliches Gebäude in mehrere Wirtschaftsgüter (z.B. einzelne Wohnungen) aufgeteilt werden muss.⁹ Weiterhin ist es nicht möglich, eine Zurechnung der Überschusserzielungsabsicht des Rechtsvorgängers beim Erwerber vorzunehmen, wenn dieser durch den Kauf einer Immobilie in ein bestehendes Mietverhältnis eintritt.¹⁰ Hierzu muss nach der herrschenden Rspr. vielmehr auf die Beziehung zwischen Mieter und neuem

1 Vgl. BFH vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998 S. 771.

2 Eine Ausnahme besteht in der Regel dann, wenn besondere Beweisanzeichen oder Nutzungen auf eine private Veranlassung schließen lassen, vgl. BMF vom 08.10.2004, BStBl. I 2004 S. 933, Rn. 2.

3 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 1.

4 Vgl. BFH vom 30.09.1997, a.a.O. (Fn. 1).

5 Vgl. BFH vom 30.09.1997, a.a.O. (Fn. 1).

6 Siehe hierzu Pfirrmann, in: HHR, EStG/KStG, Stand Jan. 2023, EStG § 21 Rn. 70 und weiter auch BFH vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002 S. 726 = DB 2002 S. 402 (hier am Beispiel der Vermietung einer Ferienwohnung); die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen rechtfertigt dabei noch nicht, dass die Überschusserzielungsabsicht in Frage gestellt werden kann, vgl. BFH vom 19.04.2005 – IX R 10/04, DB 2005 S. 1881 = BFH/NV 2005 S. 1913.

7 Vgl. BFH vom 01.04.2009 – IX R 39/08, BStBl. II 2009 S. 776 = DB 2009 S. 1570.

8 Vgl. BFH vom 20.07.2010 – IX R 49/09, BStBl. II 2010 S. 1038 = DB 2010 S. 2142; BFH vom 28.11.2007 – IX R 9/06, BStBl. II 2008 S. 515 = DB 2008 S. 556; BFH vom 25.03.2003 – IX B 2/03, BStBl. II 2003 S. 479 = DB 2003 S. 1094.

9 Weiter kann es zu einer Trennung von Wirtschaftsgütern aus einem Mietvertrag kommen, wenn einheitlich ein bebautes und ein unbebautes Grundstück vermietet wird, vgl. BFH vom 26.11.2008 – IX R 67/07, BStBl. II 2009 S. 370 = DB 2009 S. 712.

10 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 70b; BFH vom 22.01.2013 – IX R 13/12, BStBl. II 2013 S. 533 = DB 2013 S. 1277.

Erwerber geschaut werden, sodass ein geltender befristeter Mietvertrag (in der Entscheidung des BFH vom 22.01.2013 noch drei Jahre und vier Monate) als eine nicht auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit gilt.¹¹

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung handelt es sich immer dann, wenn die Vermietung nach den im Einzelfall bei Beginn der Vermietung vorliegenden Umständen keiner zeitlichen Befristung unterliegt.¹² Es liegt insb. am subjektiven Entschluss des Stpfl., sich endgültig zu einer langfristigen Vermietung zu entscheiden.¹³ Kein endgültiger Entschluss zur dauerhaften Vermietung des Stpfl. ist daher losgelöst von der Vermutungswirkung zu bewerten, da die Grundsätze der Rspr. und der Finanzverwaltung nicht zutreffen.¹⁴ Die Absicht des Stpfl. kann sich im Laufe der Jahre (ggf. auch mehrfach) ändern.¹⁵ Zeitlich gesehen ist eine Vermietung auf Dauer angelegt, wenn diese über einen Zeitraum von 30 Jahren Bestand hat.¹⁶ Dabei können selbst zeitlich befristete Mietverträge nicht in jedem Fall eine dauerhafte Vermietung verneinen. Werden demnach mehrere Zeitmietverträge aneinandergereiht und handelt der Vermieter dabei ohne Selbstnutzungs- oder Verkaufsabsichten, dann kann in der Regel von einer dauerhaften Vermietung und weiter auch von der Überschusserzielungsabsicht ausgegangen werden.¹⁷ Allein durch die Tatsache eines befristeten Mietvertrages kann somit noch nicht auf die subjektive Absicht des Stpfl. geschlossen werden. Gleiches gilt, wenn der Stpfl. nach einer Vermietungstätigkeit das bebaute Grundstück aufgrund eines neuen Entschlusses wieder veräußert.¹⁸ Dabei wird zwischen indifferenten Überlegungen einer möglichen Selbstnutzung und einer bereits im Vorfeld geplanten Eigennutzung unterschieden. Erstere rechtfertigt steuerrechtlich noch nicht, von einer befristeten Vermietung auszugehen,¹⁹ wohingegen eine bereits geplante Eigennutzung gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit spricht.²⁰ Neben der Selbstnutzung gibt es weitere Unterschiede im Bereich der Finanzierung, die auf die Annahme bzw. Nichtannahme der Überschusserzielungsabsicht schließen lassen. So ist es unschädlich, wenn der Stpfl. die Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die anfallenden Schuldzinsen über ein Darlehen finanziert, welches nicht getilgt, jedoch bei Fälligkeit durch eine Lebensversicherung abgelöst wird.²¹ Davon

ist jedoch ein fehlendes Finanzierungskonzept ohne die Möglichkeit, aufgelaufene Verluste durch spätere Überschüsse zu kompensieren, abzugrenzen. Finanziert der Stpfl. sämtliche Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die anfallenden Schuldzinsen fremd und lässt dabei die Zinsen auflaufen, so ist auch bei einer langfristigen Vermietung die Absicht, auf Dauer Überschüsse zu erzielen, zu prüfen.²² Nach der Rspr. des BFH stellt das fehlende Finanzierungskonzept, das zu einer hohen Differenz zwischen Einnahmen und Zinsaufwendungen führt, einen besonderen Umstand dar, welcher eine Abweichung von der Annahme der Überschusserzielungsabsicht rechtfertigt, da eine spätere Kompensation der erwirtschafteten Verluste im Ausgangsfall nicht zu erwarten gewesen ist.²³

2. Gegen die Überschusserzielungsabsicht sprechende Beweisanzeichen und Sonderfälle

a) Grundsatz

Die unter Kap. II. 1. beschriebene Annahmewirkung bei einer auf Dauer angelegten Vermietung ist nicht anwendbar, wenn besondere Beweisanzeichen oder Sonderfälle gegen das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht sprechen oder eine private Veranlassung vorliegt.²⁴ Sprechen Beweisanzeichen gegen die Überschusserzielungsabsicht, muss durch eine Totalüberschussprognose geprüft werden, ob durch die Tätigkeit überhaupt ein positiver Überschuss entstehen kann.²⁵ Im Folgenden werden daher verschiedene Beweisanzeichen und Sonderfälle näher betrachtet und abgewogen, wann eine Totalüberschussprognose aufgestellt werden muss.

b) Nicht auf Dauer angelegte Vermietung

Insbesondere die kurzfristige Veräußerung, Eigennutzung oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung²⁶ von angeschafften oder hergestellten Vermietungsobjekten kann ein Beweisanzeichen für die fehlende Überschusserzielungsabsicht sein, wenn durch die Tätigkeit insgesamt nur ein Werbungskostenüberschuss erzielt wird.²⁷ Die Kurzfristigkeit wird dabei durch einen engen zeitlichen Zusammenhang von in der Regel bis zu fünf Jahren gemessen.²⁸ Bei der häufig angesetzten Grenze von fünf Jahren handelt es sich aber keinesfalls um eine Ausschlussgrenze, vielmehr können auch nach dem Ablauf von fünf Jahren schädlich verwendete Immobilien ein Indiz für eine fehlende Überschusserzielungsabsicht darstellen.²⁹ Je geringer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffung bzw. Herstellung des Objekts und der späteren Veräußerung, Eigennutzung oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung ist, desto mehr spricht dies für eine fehlende dauerhafte Vermietungsabsicht.³⁰ Sollte der Stpfl. noch keine Entscheidung getroffen haben, ob er eine Immobilie langfristig vermieten oder kurzfristig verkaufen will, so hat er sich in jedem

11 Ergänzend ist dies insb. durch das Fehlen weiterer Vermietungsbemühungen und die vorzeitige Selbstnutzung der Erwerber zu rechtfertigen gewesen, vgl. BFH vom 22.01.2013, a.a.O. (Fn. 10).

12 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 4.

13 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 70b.

14 Zu den Grundsätzen i.S. einer dauerhaften Vermietungsabsicht siehe BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 4; BFH vom 30.09.1997, a.a.O. (Fn. 1).

15 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 28.

16 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 70b; eine Vermietung ist nach der Rechtsprechung nicht von Dauer, wenn es sich bei einem geschlossenen Immobilienfonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft um eine nur zwanzigjährige Vermietungsphase handelt, vgl. Günther, in: Braun/Günther, Das Steuer-Handbuch, Stand März 2023, Einkünfteerzielungsabsicht, Vermietung und Verpachtung II. 3.; BFH vom 02.07.2008 – IX B 46/08, BStBl. II 2008 S. 815 = DB 2008 S. 2171.

17 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 70b; BFH vom 02.04.2008 – IX R 63/07, BFH/NV 2008 S. 1323; BFH vom 14.12.2004 – IX R 1/04, BStBl. II 2005 S. 211.

18 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 4; BFH vom 09.07.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003 S. 580 = DB 2002 S. 2023; beachte jedoch die Ausnahme, wenn der Stpfl. innerhalb von fünf Jahren ein Grundstück kauft und wieder verkauft.

19 Auf indifferente Überlegungen stellt das Steuerrecht nicht ab, s. hierzu insgesamt BFH vom 02.04.2008, a.a.O. (Fn. 17).

20 Vgl. BFH vom 29.03.2007 – IX R 7/06, BFH/NV 2007 S. 1847.

21 Vgl. BFH vom 19.04.2005 – IX R 15/04, BStBl. II 2005 S. 754 = DB 2005 S. 2002; auf eine mögliche Anwendung des § 15b EStG wird nicht weiter eingegangen, s. dazu insgesamt Mellinghoff, in: Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 21 Rn. 12, Rn. 70.

22 Vgl. BFH vom 10.05.2007 – IX R 7/07, BStBl. II 2007 S. 873 = DB 2007 S. 2233.

23 Vgl. BFH vom 10.05.2007, a.a.O. (Fn. 22).

24 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 2.

25 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 33.

26 Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung ist dabei der Eigennutzung gleichgestellt, soll an diesem Punkt aber klarstellend hervorgehoben werden, vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 8.

27 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 7; auf Bauherrenmodelle und Mietkaufmodelle wird nicht weiter eingegangen.

28 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 7.

29 Vgl. BFH vom 29.12.2006 – IX B 139/05, BFH/NV 2007 S. 1084.

30 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 7 und u.a. BFH vom 09.07.2002 – IX R 47/99, a.a.O. (Fn. 18); BFH vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002 S. 1565; BFH vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002 S. 1563.

Fall noch nicht zur langfristigen Vermietung entschieden, was die Annahme einer fehlenden Überschusserzielungsabsicht rechtfertigen kann.³¹ Gleiches gilt, wenn sich die Möglichkeit offengehalten wird, die Immobilie innerhalb einer kurzen (meist verlustträchtigen) Zeit wieder zu verkaufen.³² Der Stpfl. hat jedoch die Möglichkeit, den ersten Anschein, der gegen eine dauerhafte Vermietung und damit gegen die Überschusserzielungsabsicht spricht, zu erschüttern. In diesem Fall bringt er Beweisanzeichen vor, die für einen erst später eingetretenen Entschluss zur Veräußerung oder Selbstnutzung sprechen.³³ Hier kann es sich u.a. um ein Fehlinvestment, andere zwingende, von seinem Willen unabhängige Umstände oder das Benötigen von finanziellen Mitteln für andere Investitionen handeln.³⁴ Umgekehrt dürften, zumindest bei Verkaufsfällen, langfristige Mietverträge, langfristige Finanzierungen, die Nutzung der Immobilie als Altersversorgung, (geringe) Mietaufwände oder geringe finanzielle Schwierigkeiten nicht (in jedem Fall) ausreichen, um eine langfristig beabsichtigte Vermietungsabsicht zu belegen.³⁵

Wie bereits unter Kap. II. 1. erläutert, können zeitlich befristete Mietverträge, die aneinandergereiht werden und bei denen der Stpfl. keine Verkaufs- oder Eigennutzungsabsichten hat, nicht gegen eine dauerhafte Vermietungsabsicht sprechen. Allerdings kann es insb. dann zu einer ausschließlich kurzzeitigen Vermietungsabsicht kommen, wenn die im Mietvertrag vereinbarte Befristung ohne Verlängerungsmöglichkeit aufgrund einer ausdrücklich erklärten Verkaufsabsicht zur Geltung kommt. Dabei kann es selbst durch die nachträgliche Umwandlung in ein unbefristetes Mietverhältnis zu keiner Änderung kommen, weil die Absicht des Stpfl. jew. zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu würdigen ist. Eine nachträgliche Änderung der Vertragsverhältnisse zugunsten einer unbefristeten Vermietung kann daher erst zum Zeitpunkt der Vertragsänderung die Absicht des Stpfl. zu einer dauerhaften Vermietung widerspiegeln.³⁶

Eine Befristung im Mietvertrag wegen beabsichtigter Eigennutzung ist dabei ein wichtiger Anhaltspunkt für eine fehlende Überschusserzielungsabsicht. Dabei kann die Befristung sowohl selbst in den Mietvertrag aufgenommen worden sein als auch durch eine Mietvertragsübernahme nach § 566 BGB (z.B. durch Kauf einer Immobilie) auf den Käufer übergegangen sein.³⁷ Wie bereits unter Kap. II. 1. bei der Annahmewirkung einer auf Dauer angelegten Vermietung dargestellt, wird zwischen indifferenten Überlegungen und bereits im Vorfeld geplanten Eigennutzungen unterschieden. Ausschließliche Überlegungen können dabei, im Gegensatz zu bereits geplanten Entscheidungen, keine befristete Vermietungstätigkeit rechtfertigen. Die Finanzverwaltung wendet die Grundsätze der befristeten Vermietung mit anschließender Selbstnutzung erstmals auf Mietverträge an, die nach dem 31.12.2003 geschlossen wurden. Bei erworbenen und bereits vermieteten Immobilien sind die angesprochenen Grundsätze anzuwen-

den, wenn die Immobilie aufgrund eines nach dem 08.10.2004 rechtswirksam geschlossenen Kaufvertrages angeschafft worden ist.³⁸

c) Verbilligte Überlassung

aa) Grundsatz zur verbilligten Überlassung

Nach dem BMF-Schreiben vom 08.10.2004 kann auch die verbilligte Überlassung einer Wohnung ein Beweisanzeichen gegen das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht sein.³⁹ Die Grundsätze der verbilligten Überlassung sind bei Vermietungen an nahe Angehörige und an fremde Dritte gleich anzuwenden.⁴⁰ Ferner muss die jeweilige Vermietung nicht aus privaten Gründen erfolgen. Bei der Überlassung muss es sich um eine Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken handeln, die im Rahmen der Überschusseinkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ nach § 21 EStG stattfindet.⁴¹ Die verbilligte Überlassung ist in § 21 Abs. 2 EStG gesetzlich normiert und hat eine Vergleichsrechnung zwischen tatsächlicher und ortsüblicher Miete zum Gegenstand. In den letzten Jahrzehnten hat die Anwendung des § 21 Abs. 2 EStG dabei immer wieder Reformen durchleben müssen, auf die im Folgenden u.a. eingegangen wird.⁴²

bb) Gesetzesänderungen vor dem Vz. 2021

Seit dem Vz. 1987⁴³ bis einschließlich 2003 musste bei einer verbilligten Überlassung eine Aufteilung durch die Entgeltlichkeitsquote vorgenommen werden. Hat die tatsächliche Miete weniger als 50% der ortsüblichen Miete betragen, musste die Vermietung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt werden.⁴⁴ Ein Werbungskostenabzug war entsprechend nur bei dem entgeltlich vermieteten Teil anteilig möglich.⁴⁵ Seit dem Vz. 2004 ist die Trennung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil bei einem Satz von weniger als 56% vorzunehmen.⁴⁶ Der BFH hat mit seinem Urteil vom 05.11.2002 drei (prozentuale) Kategorien, teilweise auch abweichend von seinen bisherigen Urteilen, geschaffen.⁴⁷ Beträgt der tatsächliche Mietzins mindestens 75% der ortsüblichen Miete, ist grds. bei einer langfristigen Vermietung von einer Überschusserzielungsabsicht auszugehen.⁴⁸ Eine Besonderheit liegt vor, wenn die Entgeltlichkeitsquote 50% bzw. 56% oder mehr, aber weniger als 75% beträgt, sodass der BFH eine Totalüberschussprognose zur Prüfung der Überschusserzielungsabsicht vorgenommen hat.⁴⁹ Eine positive Totalüberschussprognose lässt dabei einen vollen Werbungskostenabzug zu, während

31 Insbesondere, weil der Stpfl. sich dabei noch nicht für eine Einkunftsart entschieden hat, vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 73.

32 Indizien können hierbei z.B. von einer kurzen Fremdfinanzierung oder der direkten Suche nach einem Käufer nach Anschaffung ausgehen, vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 6.

33 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 9; BFH vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003 S. 695 = DB 2002 S. 2024.

34 Vgl. Spiegelberger/Schallmoser/Gottwald/Küffner, in: Spiegelberger/Schallmoser, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, 3. Aufl. 2018, Steuerorientierte Immobilienübertragung Rn. 1.452.

35 Vgl. BFH vom 09.07.2002, a.a.O. (Fn. 18).

36 Vgl. hierzu insgesamt BFH vom 04.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002 S. 635.

37 Vgl. BFH vom 22.01.2013, a.a.O. (Fn. 10).

38 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 41; dies wird durch eine vorherige großzügigere Auffassung begründet, vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 72.

39 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 11 ff.

40 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 15; BFH vom 28.01.1997 – IX R 88/94, BStBl. II 1997 S. 605 = DB 1997 S. 1442.

41 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 205.

42 Auf die Gesetzesänderungen der Veranlagungszeiträume 2012 und 2021 wird dabei genauer eingegangen, um insb. einen Vergleich zu schaffen.

43 Auf die Rechtslage vor 1987 wird nicht eingegangen.

44 Vgl. Drüen, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand April 2023, § 21 Rn. C 1.

45 Die Einnahmen waren dementsprechend in vollem Umfang anzusetzen, wobei die Werbungskosten nur im Verhältnis der tatsächlichen zur ortsüblichen Miete geltend gemacht werden konnten.

46 Vgl. Drüen, a.a.O. (Fn. 44), § 21 Rn. C 1; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 11.

47 Vgl. BFH vom 05.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003 S. 646 = DB 2003 S. 124.

48 Vgl. neben dem genannten BFH-Urteil auch BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 12.

49 Vgl. Drüen, a.a.O. (Fn. 44), § 21 Rn. C 1; BFH vom 05.11.2002, a.a.O. (Fn. 47); zur Klarstellung der teilentgeltlichen Vermietung zwischen 56% und 75% der ortsüblichen Miete und die aufzustellende Totalüberschussprognose bei Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2011 vgl. BFH vom 02.05.2014 – IX B 154/13, BFH/NV S. 1363.

eine negative Totalüberschussprognose eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil fordert, wobei die Werbungskosten nur anteilig beim entgeltlichen Teil abziehbar sind.⁵⁰ Wie bereits genannt, muss bei einem Mietzins bis 50% bzw. 56% der ortsüblichen Miete eine Aufteilung der Werbungskosten erfolgen.⁵¹ Eine Totalüberschussprognose muss nicht erstellt werden. In den Anwendungsregelungen zum BMF-Schreiben vom 08.10.2004 wird explizit festgehalten, dass die Rn. 11 ff. bei der verbilligten Überlassung erstmals für den Vz. 2004 anzuwenden sind.⁵²

Durch das Steuervereinfachungsgesetz sind durch den Gesetzgeber die Regelung sowie die prozentualen Grenzen in Bezug auf eine verbilligte Überlassung ab dem Vz. 2012 geändert worden. Damit hat der Gesetzgeber vor allem eine Vereinfachungsregel in das Gesetz einbringen wollen, durch die Streitigkeiten zwischen Finanzverwaltung und Stpfl. vermieden werden sollten.⁵³ Hervorzuheben ist, dass durch die Änderung generell die Prüfung der zweiten Prozentgrenze (56% bis 74,99%) entfällt und es damit insb. keine Totalüberschussprognose mehr benötigt.⁵⁴ Vielmehr muss eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorgenommen werden, wenn eine Überlassung zu weniger als 66% der ortsüblichen Miete erfolgt (§ 21 Abs. 2 Satz 1 EStG a.F.).⁵⁵ Die Vermietung wird als entgeltlich angesehen, wenn das Entgelt bei einer auf Dauer angelegten Vermietung mindestens 66% beträgt (§ 21 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.).⁵⁶ Folglich ist ein voller Werbungskostenabzug möglich. Im Ergebnis wird sowohl beim entgeltlichen Teil bei einer Entgeltlichkeitsquote von weniger als 66% als auch beim Erreichen und Überschreiten des Grenzwertes von 66% von einer Überschusserzielungsabsicht ausgegangen.⁵⁷

cc) Gesetzesänderung ab dem Vz. 2021

Durch das Jahressteuergesetz 2020 wurde der Inhalt des § 21 Abs. 2 EStG erneut geändert. Die Neuregelung findet dabei erstmals ab dem Vz. 2021 Anwendung. Die Prüfung erinnert dabei stark an die Prüfung der verbilligten Überlassung in Vz. bis einschließlich 2011.⁵⁸ Die Ermittlung, inwieweit eine Wohnraumüberlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, ist durch die Neuregelung auf 50% (der ortsüblichen Miete) herabgesetzt worden (§ 21 Abs. 2 Satz 1 EStG).⁵⁹ Bei einer Entgeltlich-

keitsquote von 50% oder mehr, aber weniger als 66%, kommt es wieder zu einer Prüfung der Totalüberschussprognose. Bei einer positiven Prognose ist ein uneingeschränkter Werbungskostenabzug möglich und die Überschusserzielungsabsicht wird unterstellt. Bei einem negativen Ergebnis kann nur vom entgeltlichen Teil anteilig ein Werbungskostenabzug erfolgen, da nur beim entgeltlichen Teil von der Überschusserzielungsabsicht auszugehen ist. Beträgt die Entgeltlichkeitsquote weniger als 50% der ortsüblichen Miete, ist die Überlassung in jedem Fall aufzuteilen (§ 21 Abs. 2 Satz 1 EStG).⁶⁰ Nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG ist, wie bereits vor der Neuregelung, von einer Vollentgeltlichkeit auszugehen, wenn das Entgelt bei einer auf Dauer angelegten Wohnungsvermietung die Grenze von 66% nicht unterschreitet. Gleiches gilt für die Überschusserzielungsabsicht.⁶¹

dd) Ermittlung der Vergleichsmiete

Zur Berechnung der Entgeltlichkeitsquote der Vermietung wird, wie bereits angesprochen, ein Vergleich der tatsächlich vereinbarten und der ortsüblichen Miete vorgenommen. Als Berechnungsgröße dient die jeweilige Warmmiete, sodass die ortsübliche Kaltmiete um die nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Betriebskosten zu erhöhen ist.⁶² Als Vergleichswert kann auf einen Mietspiegel oder auf ein Gutachten eines Sachverständigen zurückgegriffen werden, wobei ein Vergleich nach der Art, Lage, Ausstattung, Größe und anderer vergleichbarer Wohnungen vorgenommen wird.⁶³ Andernfalls kann die ortsübliche Miete auch anhand der Entgelte für zumindest drei vergleichbare Wohnungen i.S.d. § 558a Abs. 2 Nr. 4 BGB ermittelt werden.⁶⁴ Handelt es sich in dem jeweiligen Mietspiegel um eine Spanne von mehreren Werten, dann kann der niedrigste Wert (zugunsten des Stpfl.) herangezogen werden.⁶⁵ Für die Gerichte besteht allerdings keine Pflicht, sich an die Werte aus den örtlichen Mietspiegeln zu halten. Vielmehr haben sie aufgrund individueller Besonderheiten der Wohnungen das Recht, Zu- und Abschläge vorzunehmen, auch wenn der Mietspiegel feste Werte ausweist.⁶⁶ Auf die unterschiedlichen Mieten – abhängig von Möblierung oder Teilmöblierung – wird nicht weiter eingegangen. Die Feststellungslast trägt der Stpfl., der den vollen Werbungskostenabzug begehrt und daher das Erreichen der 66%-Grenze nachweisen muss.⁶⁷

ee) Besonderheit Luxuswohnungen

Eine Besonderheit stellt die Vermietung von besonders aufwändig gestalteten oder ausgestatteten Wohnungen dar. Der BFH hat mit Urteil vom 06.10.2004 entschieden, dass bei der Vermietung von sog. Luxuswohnungen die Überschusserzie-

50 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 13; BFH vom 05.11.2002, a.a.O. (Fn. 47).

51 Eine Prüfung der Überschusserzielungsabsicht entfällt dabei in Bezug auf die verbilligte Miete, da der private Teil (die unentgeltliche Überlassung) bereits durch die anteiligen Werbungskosten herausgenommen worden ist, s. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 14; BFH vom 22.07.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003 S. 806 = DB 2003 S. 2263; gleiche Auffassung Drüen, a.a.O. (Fn. 44), § 21 Rn. C 7, und Bodden, in: Korn, EStG, Stand Jan. 2023, § 2 Rn. 93.

52 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 41.

53 Vgl. Drüen, a.a.O. (Fn. 44), § 21 Rn. C 1.

54 Vgl. Günther, a.a.O. (Fn. 16), Vermietung und Verpachtung II. 5.

55 Die Aufteilung erfolgt generell, das heißt ohne vorherige Prüfung einer Totalüberschussprognose.

56 Zum Auslegungsergebnis vgl. Drüen, a.a.O. (Fn. 44), § 21 Rn. C 8.

57 Vgl. Drüen, a.a.O. (Fn. 44), § 21 Rn. C 7; weiterhin bildet die verbilligte Überlassung in den Veranlagungszeiträumen 2012 bis einschließlich 2020 kein Beweisanzeichen gegen das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht, da eine verbilligte Überlassung stets in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, wenn die Entgeltlichkeitsquote von 66% nicht erreicht wird.

58 Vgl. hierzu u.a. Holthaus, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand Feb. 2023, EStG § 21 Rn. 46, wobei von einem Zeitraum von 2004 bis 2010 ausgegangen wird. Hier dürfte jedoch der Zeitraum bis einschließlich 2011 anzusetzen sein.

59 Die Herabsetzung der prozentualen Grenze von 66% auf 50% erfolgte aufgrund des hohen Mietsniveaus in Deutschland. Vermieter sollen dabei nicht durch Befürchtungen der Werbungskostenbeschränkungen dazu gedrängt werden, ihre Mieten zu erhöhen, vgl. Mellinghoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 12, Rn. 79.

60 Vgl. Holthaus, a.a.O. (Fn. 58), EStG § 21 Rn. 45.

61 Vgl. Günther, a.a.O. (Fn. 16), Gebäude, verbilligte Vermietung II. 1; Die Vermutung der Überschusserzielungsabsicht beim entgeltlichen Teil der Vermietung erfolgt dabei aus der Rechtsprechung (BFH vom 05.11.2002, a.a.O. [Fn. 47]) zu der bis einschließlich 2011 geltenden Fassung des § 21 Abs. 2 EStG, vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 207; weiterhin kann die jeweils bis zum Veranlagungszeitraum 2011 geltende Rechtsprechung und Literatur verwendet werden, vgl. Mellinghoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 75; ein Rückgriff auf die aufgestellten Grundsätze der bis einschließlich 2011 geltenden Fassung ist möglich.

62 Vgl. Günther, a.a.O. (Fn. 16), verbilligte Vermietung II. 2; BFH vom 10.05.2016 – IX R 44/15, BStBl. II 2016 S. 835 = DB 2016 S. 2157.

63 Vgl. Mellinghoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 80a.

64 Vgl. BFH vom 22.02.2021 – IX R 7/20, BStBl. II 2021 S. 479 = DB 2021 S. 993.

65 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 206.

66 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 206; BFH vom 24.07.2008 – VI B 7/08, BFH/NV 2008 S. 1838.

67 Vgl. Mellinghoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 80a.

lungsabsicht zu prüfen ist, da die Marktmiete den besonderen Wohnwert offensichtlich nicht angemessen widerspiegelt.⁶⁸ Die Kriterien einer Luxuswohnung wurden dabei bereits 1993 durch den BFH in seiner Entscheidung zum Ansatz der Kostenmiete bei eigengenutztem Wohnraum festgelegt und durch das BMF umgesetzt.⁶⁹ Danach handelt es sich um eine Luxuswohnung, wenn die nach den §§ 42 bis 44 der II. BVO (ab 01.01.2004 WoFlV) ermittelte Wohnfläche der vermieteten Wohnung 250 qm übersteigt, eine Schwimmhalle vorhanden ist oder besonders gewichtige objektive Gestaltungs- oder Ausstattungsmerkmale vorliegen. Diese können ein Grundstück mit mehr als 1.600 qm in Gebieten mit weit überdurchschnittlichen Grundstückspreisen, besonders aufwendiger architektonischer Gestaltung, besonders wertvollen Bau- und Ausstattungsmerkmalen oder aufwendiger Gestaltung des Gartens oder der Außenanlagen sein.⁷⁰ Bei solchen Wohnungen handelt es sich in der Regel nicht um fremdvermietete Wohnungen,⁷¹ sondern um Wohnungen, die unter Angehörigen vermietet werden.⁷²

Die Prüfung der Überschusserzielungsabsicht ist in zwei Schritten vorzunehmen. In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob eine verbilligte Überlassung nach § 21 Abs. 2 EStG vorliegt und die Vermietung entsprechend in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist.⁷³ Die Prüfung erfolgt nach den angesprochenen Grundsätzen unter Kap. II. 2. c). In einem zweiten Schritt ist die Prüfung der Überschusserzielungsabsicht aufgrund der besonderen Gestaltung vorzunehmen.⁷⁴ Hierbei ist es irrelevant, ob eine Vermietung auf Dauer stattfindet oder nicht.⁷⁵ Sollte im ersten Prüfungsschritt bereits eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorgenommen worden sein, dann ist für die Prüfung der Überschusserzielungsabsicht ausschließlich auf den entgeltlichen Teil abzustellen, da ein Werbungskostenabzug auf den unentgeltlichen Teil bereits versagt worden ist.⁷⁶ Entsprechend ist eine Überschussprognose für den entgeltlichen Teil mit den anteiligen Aufwendungen bzw. eine Prognose mit den gesamten Aufwendungen durchzuführen, wenn keine Kürzung des Werbungskostenabzugs vorgenommen wurde. Kommt bei der Prognose ein negatives Ergebnis heraus, dann sind die Verluste in vollem Umfang nicht zu berücksichtigen. Die Überschusserzielungsabsicht wird verneint. Ist die Prognose allerdings positiv, können die Verluste entsprechend im o.g. (entgeltlichen) Umfang berücksichtigt werden, da von der Überschusserzielungsabsicht auszugehen ist.⁷⁷

d) Leer stehende Immobilien

aa) Grundsatz bei leer stehenden Immobilien

Auch eine leer stehende Immobilie kann ein Beweisanzeichen für die fehlende Überschusserzielungsabsicht sein.⁷⁸ Dabei ist die Absicht des Stpfl. zu prüfen, ob dieser die Immobilie

(endgültig) langfristig vermieten will oder nicht. Ist dies der Fall, dann ist von einer dauerhaften Vermietung auszugehen und die Überschusserzielungsabsicht ist gegeben bzw. nicht weiter zu prüfen.⁷⁹ Diese Annahme muss jedoch durch den Stpfl. anhand objektiv nachprüfbarer Umstände (Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Vermietungsbemühungen) nachgewiesen werden.⁸⁰ Hierbei trifft ihn die Feststellungslast.⁸¹ Positive Beweisanzeichen wie ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen (z.B. Einschalten eines Maklers, Erstellen von Vermietungsinseraten etc.)⁸², sprechen dabei für ein wirtschaftliches Verhalten des Stpfl. und damit auch für den endgültigen Entschluss einer dauerhaften Vermietung.⁸³ Gegen ein wirtschaftliches Verhalten und damit gegen einen endgültigen Entschluss zur dauerhaften Vermietung sprechen negative Beweisanzeichen wie eine mehrjährige Renovierung ohne Bemühungen zur Fertigstellung.⁸⁴ Gleiches gilt, wenn der Stpfl. sich noch nicht entschieden hat, ob er dauerhaft vermieten oder die Immobilie selbst nutzen oder veräußern will.⁸⁵ Beim Leerstand vor einer Vermietung können gleichzeitig laufende aktive Veräußerungsaktivitäten schädlich sein, weil sie die Unentschlossenheit des Stpfl. wiedergeben.⁸⁶ Kann der Stpfl. jedoch nachweisen, dauerhaft vermieten zu wollen, sind bereits entstandene Kosten als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig.⁸⁷

bb) Leerstand nach Anschaffung, Fertigstellung oder Selbstnutzung
Bei einem von Anfang an vorliegenden Leerstand hat der Stpfl., wie bereits angesprochen, ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen nachzuweisen, die eine dauerhafte Vermietungsabsicht belegen.

Bei einer vorher zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilie verlangt der BFH den endgültigen Entschluss, die Wohnung zu vermieten.⁸⁸ Hierzu müssen vom Stpfl. ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen ausgehen.⁸⁹ Nicht ausreichend sind dabei eine einmalige Wohnungsbesichtigung und die Schaltung lediglich einer Vermietungsanzeige.⁹⁰ Für die Anerkennung von Werbungskosten einer im Eigentum einer Erbengesamthandsgemeinschaft stehenden Immobilie, die bisher ausschließlich privat genutzt wurde, ist es nötig, dass die Erbengesamthandsgemeinschaft gemeinschaftlich die Überschusserzielungsabsicht aufgenommen hat.⁹¹

68 Vgl. BFH vom 06.10.2004 – IX R 30/03, BStBl. II 2005 S. 386 = DB 2005 S. 262.

69 Vgl. Günther, EStB 2007 S. 189; BMF vom 20.02.1995, BStBl. I 1995 S. 150; BFH vom 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1995 S. 98 = DB 1994 S. 1165.

70 Zu den verschiedenen Kriterien vgl. Günther, EStB 2007 S. 189; BMF vom 20.02.1995, a.a.O. (Fn. 69); BFH vom 22.10.1993, a.a.O. (Fn. 69).

71 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 74.

72 Vgl. Günther, EStB 2007 S. 190.

73 Vgl. Günther, EStB 2007 S. 190; OFD Düsseldorf vom 18.08.2005, FR 2005 S. 958 (959).

74 Vgl. Günther, EStB 2007 S. 190; OFD Düsseldorf vom 18.08.2005, FR 2005 S. 958 (960).

75 Vgl. hierzu mit weiteren Anmerkungen BFH vom 06.10.2004, a.a.O. (Fn. 68).

76 Vgl. OFD Düsseldorf vom 18.08.2005, FR 2005 S. 958 (959).

77 Vgl. Günther, EStB 2007 S. 190; OFD Düsseldorf vom 18.08.2005, FR 2005 S. 958 (959).

78 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 24 ff.

79 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 77; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 25.

80 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 77; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 27.

81 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 27.

82 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 26.

83 Vgl. BayLfSt, LeitfaDen zur Einkunftszielung bei Vermietung und Verpachtung, Stand 01.12.2018, S. 17.

84 Vgl. BayLfSt, a.a.O. (Fn. 83), S. 17; BFH vom 13.01.2015 – IX R 46/13, BFH/NV 2015 S. 668; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 24.

85 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 24.

86 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 77.

87 Vgl. BFH vom 16.06.2015 – IX R 21/14, BFH/NV 2015 S. 1567; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 25.

88 Vgl. BFH vom 28.10.2008 – IX R 1/07, BStBl. II 2009 S. 848 = DB 2008 S. 2741.

89 Vgl. BFH vom 28.10.2008, a.a.O. (Fn. 88); hierzu wird insoweit auf die bisherigen Ausführungen verwiesen.

90 Vgl. BFH vom 28.10.2008, a.a.O. (Fn. 88).

91 Vgl. Spiegelberger u.a., a.a.O. (Fn. 34), Steuerorientierte Immobilienübertragung Rn. 1.456; BFH vom 09.05.2017 – IX R 45/15, BFH/NV 2017 S. 1036.

cc) Leerstand nach vorheriger Vermietung

Kann nach einer auf Dauer angelegten Vermietung, z.B. nach einem Mieterauszug, kein neuer Mieter gefunden werden, sind Werbungskosten trotz Leerstand weiterhin abziehbar. Dies gilt zumindest so lange, wie der Stpfl. beabsichtigt, die Immobilie weiterhin dauerhaft zu vermieten.⁹² Indizien dafür können u.a. die Einschaltung eines Maklers, fortgesetzte Zeitungsinserate oder bauliche Umgestaltungen zur besseren Vermietbarkeit sein, sodass auch weiterhin von einer Überschusserzielungsabsicht auszugehen ist.⁹³ Dabei ist es selbst unschädlich, wenn der Stpfl. die Immobilie wegen langjährigem Leerstand gleichzeitig zum Verkauf anbietet.⁹⁴

Weiterhin können Leerstandszeiten einer Untervermietung von Räumlichkeiten in der eigenen Wohnung der Vermietungstätigkeit zugeordnet werden, wenn die Räumlichkeit nur vorübergehend leer steht und weiterhin für Neuvermietungen bereitgehalten wird.⁹⁵

dd) Langjähriger Leerstand

Bei einem langjährigem Leerstand einer Immobilie hat die Rspr. besondere Prüfungsvoraussetzungen in Bezug auf das Vorliegen von Vermietungsbemühungen und damit auch an die Überschusserzielungsabsicht geschaffen. Grds. besteht auch bei langfristigen strukturellen Leerstandszeiten die Überschusserzielungsabsicht fort.⁹⁶ Im Einzelfall kann jedoch ein besonders langer Leerstand ein Grund sein, um die Überschusserzielungsabsicht ohne ein Zutun oder Verschulden des Stpfl. zu verneinen.⁹⁷ Es kann daher geprüft werden, ob die Immobilie insoweit überhaupt für eine Vermietung geeignet ist. Lt. dem BFH sind Vermieter im Einzelfall zu Zugeständnissen bei der geforderten Miethöhe, bei der beabsichtigten Mietdauer und an die Person des Mieters verpflichtet, um die Attraktivität des Objekts zu erhöhen und damit die Überschusserzielungsabsicht nachzuweisen.⁹⁸ Weiterhin kann aufgrund von objektiven Vermietungshindernissen wie z.B. einer fehlenden Marktgängigkeit oder der Nichtherstellung der Betriebsbereitschaft davon ausgegangen werden, dass keine Überschusserzielungsabsicht vorliegt, obwohl ggf. ausreichende Vermietungsbemühungen gegeben sind.⁹⁹ Zeigt sich trotz erheblicher Vermietungsbemühungen, dass eine Immobilie, so wie sie baulich gestaltet ist, nicht vermietbar ist, muss der Stpfl. im Einzelfall auch bauliche Umgestaltungen ergreifen, um die Immobilie in einen vermietbaren Zustand zu bringen. Bleibt er jedoch untätig und nimmt den Leerstand weiterhin in Kauf, spricht seine Absicht gegen eine nachhaltige Vermietungstätigkeit und kann zum Aberkennen der Überschusserzielungsabsicht führen.¹⁰⁰ Die immer gleiche

und erfolglose Mietersuche ohne Zugeständnisse kann daher in der Folge als Aufgabe der Überschusserzielungsabsicht gewertet werden.¹⁰¹ Weiterhin stellt der BFH in seinem Urteil vom 11.12.2012 fest, dass der Stpfl. in seiner Entscheidung frei ist, wie er seine Immobilie zur Vermietung anbietet. Auch die Kontaktaufnahme des Stpfl. mit Mietinteressenten über Mietgesuche kann ausreichend sein. Dem Stpfl. steht ein inhaltlich angemessener und zeitlich begrenzter Beurteilungsspielraum zu, um zu prüfen, inwieweit die Vermarktungsschritte als erfolgversprechend anzusehen sind. Kommt es durch die Art und Weise der Bewerbung des Stpfl. zu einem Mietverhältnis, ist davon auszugehen, dass seine Vermarktungsstrategie geeignet war.¹⁰²

Damit werden durch die ständige BFH-Rspr. bei Vermietungseinkünften Parallelen zu anderen Einkunftsarten aufgezeigt. Dem Stpfl. wird abverlangt, bei längeren Verlustperioden Reaktionen zu zeigen, die als äußere Beweisanzeichen das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht belegen können. Fehlende Reaktionen und das Beibehalten einer verlustbringenden Tätigkeit ohne Änderungen sind dabei ein wirkungsvolles Beweisanzeichen gegen die Absicht, auf Dauer positive Überschüsse zu erzielen.¹⁰³

e) Ferienwohnungen

aa) Ausschließliche Vermietung

Bei einer Ferienwohnung, die ausschließlich (zu mehr als 75% der ortsüblichen Vermietungszeiten) an wechselnde Feriengäste vermietet und in der restlichen vermietungsfreien Zeit hierfür bereitgehalten wird, ist ohne weitere Prüfung von der Überschusserzielungsabsicht auszugehen.¹⁰⁴ Dabei ist es ohne Bedeutung, ob der Stpfl. die Vermietung in Eigenregie ausführt oder durch einen fremden Dritten durchführen lässt.¹⁰⁵ Der Stpfl. muss nachweisen, dass keine Selbstnutzung vorliegt;¹⁰⁶ ihn trifft die Feststellungslast, die er regelmäßig anhand äußerer nachweisbarer Umstände glaubhaft machen kann.¹⁰⁷ Hat der Stpfl. die Vermietungsentscheidungen an einen nicht nahestehenden Vermittler (Reiseveranstalter, Kurverwaltung, etc.) abgegeben und damit die Selbstnutzung vertraglich für das gesamte Jahr ausgeschlossen, ist die ausschließliche Vermietung damit glaubhaft gemacht.¹⁰⁸ Gleiches gilt, wenn sich die Ferienwohnung im ansonsten selbst genutzten Zwei- oder Mehrfamilienhaus bzw. in unmittelbarer Nähe zur selbst genutzten Wohnung befindet.¹⁰⁹ Weiterhin kann der Stpfl. glaubhaft machen, dass er an demselben Ort eine andere

92 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 26; die Überschusserzielungsabsicht gilt zunächst als indiziell fortbestehend, vgl. Spiegelberger u.a., a.a.O. (Fn. 34), Steuerorientierte Immobilienübertragung Rn. 1.458.

93 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 77; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 26.

94 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 26; BFH vom 09.07.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003 S. 940 = DB 2003 S. 2527.

95 Vgl. BFH vom 22.01.2013 – IX R 19/11, BStBl. II 2013 S. 376 = DB 2013 S. 734.

96 Vgl. Mellinshoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 11a.

97 Dies gilt auch, wenn zuvor dauerhaft vermietet worden ist, vgl. Mellinshoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 11a; BFH vom 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013 S. 279 = DB 2013 S. 264; BFH vom 09.07.2013 – IX R 48/12, BStBl. II 2013 S. 693 = DB 2013 S. 1760.

98 Vgl. hierzu insgesamt BFH vom 11.12.2012, a.a.O. (Fn. 97).

99 Vgl. Mellinshoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 11a; BFH vom 09.07.2013, a.a.O. (Fn. 97); BFH vom 31.01.2017 – IX R 17/16, BStBl. II 2017 S. 633 = DB 2017 S. 1001.

100 Vgl. hierzu insgesamt BFH vom 25.06.2009 – IX R 54/08, BStBl. II 2010 S. 124 = DB 2009 S. 2581.

101 Vgl. BFH vom 11.12.2012, a.a.O. (Fn. 97).

102 Vgl. hierzu insgesamt BFH vom 11.12.2012 – IX R 68/10, BStBl. II 2013 S. 367; BFH vom 11.12.2012, a.a.O. (Fn. 97).

103 Vgl. BFH vom 17.11.2004 – X R 62/01, BStBl. II 2005 S. 336 = DB 2005 S. 699.

104 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 16.

105 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 16; BFH vom 05.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003 S. 914 = DB 2003 S. 478.

106 Es gilt jedoch zu beachten, dass es auch zur Prüfung der Überschusserzielungsabsicht kommt, wenn der Stpfl. seine Ferienwohnung zwar nicht selbst genutzt hat, ihm die Selbstnutzung aber durch eine Klausel vorbehalten war, vgl. BFH vom 16.04.2013 – IX R 22/12, BFH/NV 2013 S. 1552; BFH vom 16.04.2013 – IX R 26/11, BStBl. II 2013 S. 613 = DB 2013 S. 1639; BFH vom 29.08.2007 – IX R 48/06, BFH/NV 2008 S. 34.

107 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 17.

108 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 17.

109 Im Einzelfall können hierbei gesonderte Voraussetzungen zu prüfen sein. Die selbst genutzte Wohnung muss dabei den persönlichen Bedürfnissen des Stpfl. gerecht werden. Insbesondere muss die Möglichkeit einer Unterbringung von Gästen bestehen, vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 17.

Ferienwohnung zu privaten Zwecken nutzt¹¹⁰ oder die Dauer der Ferienwohnungsvermietung mindestens den Durchschnitt der Vermietungen in der am Ferienort üblichen Saison erreicht.¹¹¹ Kann der Stpfl. keine der genannten Umstände glaubhaft machen, ist es möglich, das Fehlen der Selbstnutzung durch andere Nachweise schlüssig darzulegen. Der Stpfl. muss insb. bei einer zu geringen Anzahl an vermieteten Tagen die Absicht einer dauerhaften Vermietungstätigkeit durch gesteigerte Werbemaßnahmen nachweisen.¹¹²

Von der Selbstnutzung abzugrenzen sind kurzfristige Aufenthalte des Stpfl. in der Ferienwohnung für Wartungsarbeiten, Schlüsselübergabe an Feriengäste, Reinigung bei Mieterwechsel, allgemeine Kontrolle, Beseitigung von durch Mieter verursachte Schäden, Durchführung von Schönheitsreparaturen oder Teilnahme an Eigentümerversammlungen.¹¹³ Ist der Stpfl. in Begleitung von Familienmitgliedern oder Dritten oder dauert der Aufenthalt mehr als einen Tag, dann sind vom Stpfl. die hierfür zugrunde liegenden Gründe zu benennen.¹¹⁴ Eine Darlegungs- bzw. Nachweispflicht besteht besonders bei einem mehrtägigen Aufenthalt. Dabei muss die „normale“ Arbeitszeit, insb. bei Aufenthalten während der Saison, vollständig mit Arbeiten für die Wohnung ausgefüllt sein.¹¹⁵ Weiterhin handelt es sich jedoch in jedem Fall um eine Selbstnutzung, wenn der Stpfl. die Ferienwohnung unentgeltlich Dritten überlässt.¹¹⁶

Eine Ausnahme vom Grundsatz des Vorliegens der Überschusserzielungsabsicht besteht, wenn die Vermietungszeiten der Ferienwohnung, ohne dass Vermietungshindernisse gegeben sind, die ortsüblichen Vermietungszeiten¹¹⁷ um mindestens 25% unterschreiten. In einem solchen Fall ist die Überschusserzielungsabsicht durch eine Überschussprognose zu überprüfen.¹¹⁸ Zudem ist die Überprüfung der Überschusserzielungsabsicht anhand einer Überschussprognose durchzuführen, wenn die Immobilie über eine besondere Gestaltung und Ausstattung oder eine besondere Größe des Grundstücks verfügt. Die Prüfung hat unabhängig vom Überschreiten der ortsüblichen Vermietungszeit zu erfolgen.¹¹⁹ Wird die Ferienwohnung nicht ganzjährig vermietet und können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist eine Überschussprognose zur Prüfung der Überschusserzielungsabsicht vorzunehmen, da die Vermietung nicht mit einer dauerhaften Vermietungstätigkeit vergleichbar ist.¹²⁰ Verluste können nur bei positiver Überschussprognose weiter berücksichtigt wer-

den. Wird die Ferienwohnung in einem späteren Vz. nicht mehr ausschließlich vermietet, sondern teilweise selbst genutzt, hat eine Prüfung der Überschusserzielungsabsicht zu erfolgen.¹²¹

bb) Zeitweise Vermietung und zeitweise Selbstnutzung

Um eine Selbstnutzung handelt es sich immer dann, wenn der Stpfl. die Ferienwohnung selbst nutzt oder sie unentgeltlich Dritten zur Nutzung überlässt.¹²² Durch das Zusammenspiel von Vermietung und Selbstnutzung bzw. dem Vorbehalt der Selbstnutzung¹²³ liegen Beweisanzeichen für eine mindestens teilweise private Mitveranlassung der entstandenen Aufwendungen vor, sodass die Überschusserzielungsabsicht zu prüfen ist. Dem Stpfl. obliegt dabei die Feststellungslast. Für die Anerkennung der Überschusserzielungsabsicht muss er daher objektive Umstände vortragen, durch die im Beurteilungszeitraum ein Totalüberschuss prognostiziert werden kann.¹²⁴ Verluste können nur berücksichtigt werden, wenn die Prognoserechnung einen Totalüberschuss ausweist.¹²⁵ Es gilt insb. darauf zu achten, dass nur die Aufwendungen, die der Vermietung zugerechnet werden können, als Werbungskosten anzusetzen sind. Für die Prognoserechnung können daher nur die um die Eigennutzung gekürzten Kosten angesetzt werden.¹²⁶

cc) Zuordnung der Leerstandszeiten bei teilweiser Selbstnutzung

Die Zuordnung von Leerstandszeiten bei teilweiser Selbstnutzung der Ferienwohnung hat ggf. enorme Auswirkung bei der Berechnung der anzusetzenden Höhe der Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dabei muss zwischen drei verschiedenen Zuordnungsalternativen unterschieden werden.

Hat der Stpfl. die Selbstnutzung auf einen Zeitumfang im Jahr beschränkt, ist nur die vorbehaltene Zeit (egal, ob Selbstnutzung oder Leerstand) der Selbstnutzung zuzurechnen.¹²⁷ Weitere Leerstandszeiten sind daher durch die Vermietung veranlasst.¹²⁸ Dies dürfte in der Regel bei Vermietungen durch Dritte bzw. Vermittler der Fall sein.¹²⁹ Die Aufwendungen können dabei direkt den entsprechenden Zeiträumen zugeordnet werden. Kann der Stpfl. keine Beschränkung der Selbstnutzungszeiten vorweisen, sind die Leerstandszeiten im Wege der Schätzung anzusetzen. Hierfür werden die Leerstandszeiten durch das Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung aufgeteilt.¹³⁰ Die Berechnung der Leerstandszeiten, die der Vermietung zuzurechnen sind, kann durch folgende Formel erfolgen:

$$\frac{\text{Leerstandstage} \times \text{Vermietungstage}}{\text{Tage Gesamtnutzung}}$$

110 Auch hier können im Einzelfall gesonderte Voraussetzungen zu prüfen sein, denn die private Ferienwohnung muss durch Ausstattung und Größe auf die besonderen Verhältnisse des Stpfl. zugeschnitten sein, vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 17.

111 Zur Feststellungslast und Glaubhaftmachung der Umstände vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 17.

112 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 18.

113 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 19.

114 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 19.

115 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 19; BFH vom 25.11.1993 – IV R 37/93, BStBl. II 1994 S. 350 = DB 1994 S. 1016.

116 Vgl. Holthaus, a.a.O. (Fn. 58), EStG § 21 Rn. 17; Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 72; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 21; BFH vom 06.11.2001 – IX R 2/99, BFH/NV 2002 S. 771.

117 Eine Ermittlung der durchschnittlichen Vermietungszeiten gestaltet sich in der Praxis regelmäßig schwer. Bei der Ermittlung ist auf den Durchschnitt der Vermietungen in der am jeweiligen Ferienort üblichen Saison abzustellen. Zahlenmaterial liefern dafür im Zweifel z.B. das Bayerische Landesamt für Statistik und Datenverarbeitung oder das Statistische Bundesamt auf ihren jeweiligen Internetseiten, vgl. BayLfSt, a.a.O. (Fn. 83), S. 14.

118 Vgl. BFH vom 26.10.2004 – IX R 57/02, BStBl. II 2005 S. 388 = DB 2005 S. 424.

119 Vgl. BFH vom 04.03.2016 – IX B 114/15, BFH/NV 2016 S. 917.

120 Vgl. BFH vom 19.08.2008 – IX R 39/07, BStBl. II 2009 S. 138 = DB 2008 S. 2809.

121 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 20.

122 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 21.

123 Die Prüfung der Überschusserzielungsabsicht hat dabei unabhängig von einer tatsächlichen Selbstnutzung zu erfolgen. Es kommt vielmehr auf die Möglichkeit der Selbstnutzung an, s. dazu u.a. BFH vom 16.04.2013 – IX R 22/12, BFH/NV 2013 S. 1552; BFH vom 16.04.2013 – IX R 26/11, a.a.O. (Fn. 106); BFH vom 29.08.2007, a.a.O. (Fn. 106).

124 Vgl. hierzu insgesamt BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 21.

125 Vgl. Spiegelberger u.a., a.a.O. (Fn. 34), Steuerorientierte Immobilienübertragung Rn. 1.422.

126 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 39.

127 Vgl. Holthaus, a.a.O. (Fn. 58), EStG § 21 Rn. 17; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 22.

128 Vgl. Holthaus, a.a.O. (Fn. 58), EStG § 21 Rn. 17; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 22.

129 Vgl. Eggers, in: Korn, EStG, Stand Jan. 2023, § 21 Rn. 126.3; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 22.

130 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 22.

Ist es nicht möglich, den Umfang der Selbstnutzung zu ermitteln, muss davon ausgegangen werden, dass die Leerstandszeiten zur Hälfte der Selbstnutzung und zur Hälfte der Vermietung zuzurechnen sind.¹³¹

dd) Exkurs: Abgrenzung zum Gewerbebetrieb

Das BayLfSt verweist in ihrem Leitfaden zu der Einkunftserzielung bei Vermietung und Verpachtung in diesem Zusammenhang auch noch einmal explizit auf die Abgrenzung zum Gewerbe.¹³² Um die Vermietung einer Ferienwohnung i.S. eines Gewerbebetriebs handelt es sich, wenn die Wohnung für die Führung eines Haushalts voll eingerichtet ist, die Werbung und Verwaltung von einer für die einheitliche Wohnanlage bestehenden Feriendienstorganisation durchgeführt wird, die Wohnung jederzeit zur Vermietung bereitgehalten wird und nach Art der Rezeption eines Hotels laufend Personal für verschiedene Aufgaben anwesend ist. Weiterhin kann es sich um einen Gewerbebetrieb handeln, wenn eine hotelmäßige Nutzung vorliegt oder die Vermietung nach Art einer Fremdenpension erfolgt.¹³³

Die bereits angesprochenen Grundsätze zur Annahmewirkung der Überschusserzielungsabsicht sind bei einer gewerblichen Ferienwohnungsvermietung nicht anzuwenden.¹³⁴ Die Liebhabereiprüfung hat vielmehr nach den Grundsätzen der Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb¹³⁵ zu erfolgen. Dabei sind entstandene stille Reserven mit einzubeziehen.¹³⁶

III. Totalüberschussprognose

1. Allgemeine Grundsätze

Sobald Beweisanzeichen gegen das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht sprechen, muss für die Entscheidung, ob Verluste anerkannt werden können oder nicht, eine objektbezogene Totalüberschussprognose aufgestellt werden.¹³⁷ Dazu hat das BMF mehrere Grundsätze zur Ermittlung erarbeitet,¹³⁸ die im Folgenden genauer dargestellt werden sollen. Verluste können nur bei positiver Totalüberschussprognose berücksichtigt werden.

Der Stpfl. hat dabei eine Prognose über die voraussichtliche Dauer der Vermögensnutzung mit allen voraussichtlich zu erzielenden (steuerpflichtigen) Einnahmen und anfallenden Werbungskosten aufzustellen. Bei der zukünftigen Prognose sind alle objektiv erkennbaren Umstände miteinzubeziehen. Das Gleiche gilt für zukünftige Faktoren, wenn sie objektiv vorhersehbar waren.¹³⁹ Erfahrungswerte aus der Vergangenheit können, insb. bei unsicheren zukünftigen Faktoren, als Entscheidungshilfe genutzt werden.¹⁴⁰

Ein wichtiger Faktor zur Bestimmung des Totalüberschusses ist der Prognosezeitraum. Dieser ist dabei auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Stpfl. und ggf. seiner unentgeltlichen Rechtsnachfolger festgeschrieben.¹⁴¹ Die generelle Dauer der Nutzungsmöglichkeit der Immobilie spielt keine Rolle.¹⁴² Grds. ist von einem Zeitraum über 30 Jahre auszugehen, soweit die Vermietung nicht zeitlich befristet ist.¹⁴³ Längere Zeiträume von z.B. 100 Jahren, wie es noch unter der Gültigkeit des BMF-Schreibens vom 23.07.1992¹⁴⁴ der Fall war, sind aus heutiger Sicht nicht geeignet. Kalkulationen über einen so langen Zeitraum können für die Prüfung der Überschusserzielungsabsicht generell nicht geeignet sein, da zu viele spekulative Komponenten enthalten sein können.¹⁴⁵ Gleiches dürfte sich ergeben, wenn man an das Lebensalter und die Lebenserwartung des Stpfl. anknüpft.¹⁴⁶ Der Zeitraum beginnt grds. mit der Anschaffung oder Herstellung der Immobilie oder der Beendigung einer vorherigen Selbstnutzung.¹⁴⁷

Der Totalüberschuss wird durch die einkommensteuerlichen Vorschriften ermittelt,¹⁴⁸ die auch bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Überschusses nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG zur Anwendung kommen. In dem aktuell gültigen BMF-Schreiben vom 08.10.2004 wird insb. auf eine Abgrenzung zu privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwiesen. Hiernach ist die Überschusserzielungsabsicht bzw. die Einkünfteerzielungsabsicht als Oberbegriff für alle Einkunftsarten für jede Einkunftsart (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG) getrennt zu prüfen, sodass mögliche Veräußerungsgewinne nicht in die Totalüberschussprognose für die Vermietung und Verpachtung einbezogen werden dürfen. Dies ist unabhängig davon, ob und ggf. in welcher Höhe eine Besteuerung stattfindet.¹⁴⁹ Der BFH hat dazu bereits entschieden, dass es sich nicht um eine Einkünfteerzielungsabsicht bzw. Überschusserzielungsabsicht handelt, wenn der Stpfl. Wertsteigerungen aus der Vermögenssubstanz erzielt, die grds. nicht steuerbar sind – zu beachten sind jedoch die Ausnahmen i.S.d. §§ 17, 23 EStG.¹⁵⁰ Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist daher nur auf die reine Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit abzustellen, da gesetzlich keine Einkunftsarten übergreifende Einkünfteerzielungsabsicht vorgesehen ist.¹⁵¹ Diese Auffassung wird in der Literatur überwiegend anders betrachtet und endet meist in einer differenzierten Betrachtungsweise.¹⁵² Dabei

131 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 23.

132 Vgl. BayLfSt, a.a.O. (Fn. 83), S. 16.

133 Zu den Voraussetzungen vgl. H 15.7 Abs. 2 „Ferienwohnung“ EStH 2020.

134 Vgl. Pffirmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 72; BayLfSt, a.a.O. (Fn. 83), S. 16; BFH vom 29.03.2007 – IV R 6/05, BFH/NV 2007 S. 1492; BFH vom 05.03.2007 – X B 146/05, BFH/NV 2007 S. 1125; BFH vom 13.06.2005 – VIII B 68/04, BFH/NV 2005 S. 2181; BFH vom 13.06.2005 – VIII B 67/04, BFH/NV 2005 S. 2181.

135 Hierzu u.a. Pffirmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 72; BFH vom 05.05.1988 – III R 41/85, BStBl. II 1988 S. 788 = DB 1988 S. 1880.

136 Vgl. BayLfSt, a.a.O. (Fn. 83), S. 16; BFH vom 05.05.1988, a.a.O. (Fn. 135).

137 Vgl. Pffirmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 33.

138 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 33 f.

139 Vgl. hierzu insgesamt BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 33.

140 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 33.

141 Vgl. Mellinghoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 17; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34; BFH vom 06.11.2001, a.a.O. (Fn. 6).

142 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34.

143 Vgl. hierzu u.a. Drüen, a.a.O. (Fn. 44), § 21 Rn. B 149; Pffirmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34; BFH vom 14.01.2003 – IX R 74/00, BFH/NV 2003 S. 752; BFH vom 06.11.2001, a.a.O. (Fn. 6).

144 Vgl. BMF vom 23.07.1992, BStBl. I 1992 S. 434 = DB 1992 S. 1755.

145 Vgl. Pffirmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71; BFH vom 27.07.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999 S. 826 = DB 1999 S. 2447.

146 Vgl. Mellinghoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 17.

147 Beim nachträglichen Entstehen oder Wegfall der Überschusserzielungsabsicht ist der Zeitpunkt, an dem die Veränderung der Verhältnisse stattgefunden hat, maßgebend, vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34.

148 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34.

149 Vgl. hierzu insgesamt BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34 und weiterführend auch BFH vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984 S. 751 = DB 1984 S. 2383.

150 Vgl. Eggers, a.a.O. (Fn. 129), § 21 Rn. 8.1; BFH vom 06.11.2001, a.a.O. (Fn. 6); BFH vom 25.06.1984, a.a.O. (Fn. 149); anfangs noch im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen, vgl. BFH vom 23.03.1982 – VIII R 132/80, BStBl. II 1982 S. 463 = DB 1982 S. 1372.

151 Vgl. Eggers, a.a.O. (Fn. 129), § 21 Rn. 8.2; BFH vom 09.03.2011 – IX R 50/10, BStBl. II 2011 S. 704 = DB 2011 S. 1026.

152 Vgl. Mellinghoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 18; Pffirmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71.

wird zwischen einem steuerbaren Veräußerungsvorgang innerhalb der Zehn-Jahres-Frist und nicht steuerbaren Veräußerungsvorgängen außerhalb der Zehn-Jahres-Frist i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unterschieden. Nicht steuerbare Veräußerungsgewinne sind danach nicht weiter zu berücksichtigen.¹⁵³ Gleichwohl können lt. der herrschenden Meinung aus der Literatur steuerbare Veräußerungsgewinne mit in die Totalüberschussprognose einbezogen werden.¹⁵⁴ Dies wird u.a. damit begründet, dass eine Aufspaltung einer einheitlichen Tätigkeit in verschiedene Einkunftsarten die aufzustellende Totalüberschussprognose nicht beeinflussen darf.¹⁵⁵ Der StPfl. muss dafür jedoch nachweisen, dass es beabsichtigt war, die Immobilie innerhalb der Zehn-Jahres-Frist zu veräußern.¹⁵⁶ Weiterhin darf es nicht dem Zweck des EStG widersprechen, Veräußerungsgewinne nicht zu berücksichtigen, da es maßgeblich ist, auf Dauer steuerpflichtige Überschüsse zu erzielen, egal aus welcher Einkunftsart.¹⁵⁷

Bei der Ermittlung des Totalüberschusses ist von einer objektbezogenen, das einzelne Mietverhältnis betreffenden Prüfung auszugehen.¹⁵⁸ Eine Abweichung davon besteht nur bei der Vermietung von Ferienwohnungen. Dort ist eine rein objekt- bzw. wohnungsbezogene Prüfung vorzunehmen.¹⁵⁹

Weiterhin stellt das BMF-Schreiben vom 08.10.2004 gesonderte Regelungen zum Ansatz von AfA-Beträgen auf. Bei Ermittlung der Totalüberschussprognose ist in der Regel¹⁶⁰ von der allgemeinen Gebäudeabschreibung nach § 7 Abs. 4 EStG auszugehen, unabhängig davon, ob tatsächlich Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen oder eine degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG in Anspruch genommen worden sind.¹⁶¹ Negative Einkünfte aufgrund von steuerlichen Subventions- und Lenkungsnormen sowie staatlichen Reglementierungen des Mietwohnungsmarktes sind außer Ansatz zu lassen.¹⁶² Es wäre dabei auch nicht zielführend und würde den Zweck der jeweiligen Vorschrift unterlaufen, wenn resultierende Werbungskosten unter dem Hintergrund der fehlenden Überschusserzielungsabsicht nicht berücksichtigt werden könnten.¹⁶³

Die innerhalb der Prognoserechnung anzusetzenden Einnahmen und Werbungskosten sind anhand der vom StPfl. vorgetragenen objektiven zukünftigen Entwicklung abhängig zu machen. Es handelt sich hierbei um eine Schätzung.¹⁶⁴ Kann

der StPfl. keine oder keine ausreichenden objektiven Umstände über die zukünftige Entwicklung vortragen, sind die Werte anhand der letzten fünf Vz. zu schätzen,¹⁶⁵ wobei ggf. später eingetretene Ereignisse miteinbezogen werden können.¹⁶⁶ Kann der StPfl. darlegen, dass er auf die in der Vergangenheit entstandenen Werbungskostenüberschüsse reagiert hat, so kann die Schätzung anhand der zukünftigen fünf Vz. erfolgen, in denen sich die objektiv erkennbar angelegten Maßnahmen erstmals ausgewirkt haben.¹⁶⁷ Die resultierenden Überschüsse sind auf den restlichen Prognosezeitraum hochzurechnen.¹⁶⁸ Weiterhin können in Zukunft anfallende Instandhaltungsaufwendungen in die Prognose integriert werden.¹⁶⁹ Eine ggf. vorliegende InvZul ist ebenfalls miteinzubeziehen.¹⁷⁰ Durch den nicht gerade geringen Unsicherheitsfaktor, den eine Schätzung über einen Zeitraum von 30 Jahren mit sich bringt, können die geschätzten Einnahmen um einen Sicherheitszuschlag i.H.v. 10% erhöht und die geschätzten Werbungskosten um einen Sicherheitsabschlag i.H.v. 10% gemindert werden.¹⁷¹

2. Totalüberschussprognose bei befristeter Vermietung

Bei der Ermittlung des Totalüberschusses bei befristeter Vermietung¹⁷² sind teils abweichende Regelungen von den allgemeinen Grundsätzen zu beachten.

Der grds. anzusetzende Prognosezeitraum von 30 Jahren findet bei der befristeten Vermietung keine Anwendung. Vielmehr ist der Zeitraum auf die tatsächliche Vermögensnutzung begrenzt, sodass die Prognose ausschließlich auf den befristeten Vermietungszeitraum zu berechnen ist.¹⁷³

Ebenfalls können, abweichend von den allgemeinen Grundsätzen, negative Einkünfte aufgrund von steuerrechtlichen Subventions- und Lenkungsnormen in die Prognose mit einbezogen werden, wenn der Zweck und die Art der Förderung dies gebieten.¹⁷⁴ Dies ist immer dann der Fall, wenn die Zielsetzung einer Norm unterlaufen wird. Nutzt der StPfl. z.B. eine Sonderabschreibung bei befristeter Vermietungstätigkeit und hat dabei bereits die Absicht, die Immobilie selbst zu nutzen, so handelt der StPfl. mit dem Ziel, durch die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung einen Steuervorteil zu erlangen. Die Sonderabschreibung kann daher in die Totalüberschussprognose miteinbezogen werden.¹⁷⁵ Insgesamt kann demnach die tatsächlich in Anspruch genommene AfA, also u.a. auch eine Sonderabschreibung, erhöhte Absetzungen oder die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG berücksichtigt werden.¹⁷⁶

153 Vgl. Mellinghoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 18; BFH vom 25.06.1984, a.a.O. (Fn. 149).

154 Vgl. Mellinghoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 18; Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71; Eggers, a.a.O. (Fn. 129), § 21 Rn. 8.2.

155 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71; gleichzeitig muss erwähnt werden, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG und aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG dem Grunde nach unterschiedlichen Einkommensarten zugerechnet werden, was insb. durch den Dualismus der Einkunftsarten begründet wird, vgl. Dornheim, in: Bordenwin/Brandt, EStG, Stand März 2023, § 21 Rn. 15a.

156 Vgl. Mellinghoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 18.

157 Vgl. Eggers, a.a.O. (Fn. 129), § 21 Rn. 8.2; aufgrund der differenzierten Ansicht wird innerhalb der Prognoserechnung nicht weiter auf einen Veräußerungsgewinn eingegangen.

158 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34; besitzt der StPfl. dabei z.B. zwei Eigentumswohnungen in einem Mehrfamilienhaus, hat die Prüfung der beiden Eigentumswohnungen einzeln zu erfolgen.

159 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34.

160 Beachte eine Ausnahme, auf die in III. 2. genauer eingegangen wird.

161 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34.

162 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71; Dornheim, a.a.O. (Fn. 155), § 21 Rn. 15a; BFH vom 06.11.2001, a.a.O. (Fn. 6); BFH vom 30.09.1997, a.a.O. (Fn. 1).

163 Diese sollen aber gerade die Werbungskosten des jeweiligen Veranlagungszeitraums erhöhen. Gleichzeitig darf sich das Ergebnis aber nicht auf die Totalüberschussprognose auswirken, vgl. BFH vom 06.11.2001, a.a.O. (Fn. 6); BFH vom 30.09.1997, a.a.O. (Fn. 1).

164 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34.

165 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34.

166 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71; BFH vom 16.09.2015 – IX R 31/14, BFH/NV 2016 S. 188.

167 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34; BFH vom 06.11.2001 – IX R 34/97, BFH/NV 2002 S. 768; BFH vom 06.11.2001, a.a.O. (Fn. 6).

168 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34.

169 Zumindest nach Maßgabe des § 28 der II. BVO, vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34.

170 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 35; eine Einbeziehung erfolgt trotz der Steuerfreiheit der InvZul, vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71; zur möglichen inkonsequenten Haltung der Finanzverwaltung aufgrund der gleichzeitigen Nichtberücksichtigung von Veräußerungsgewinnen vgl. die bisher angesprochenen Aspekte und Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71.

171 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 34; die Notwendigkeit und Rechtfertigung sollen an dieser Stelle nicht weiter thematisiert werden. In der Literatur ist der Zu- bzw. Abschlag jedoch teilweise umstritten, vgl. dazu Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 71.

172 Bezüglich der befristeten Vermietung wird auf II. 2. b) Bezug genommen. Als Beispiel können hier die zeitnahe Veräußerung oder Eigennutzung genannt werden.

173 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 36.

174 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 36; BFH vom 09.07.2002, a.a.O. (Fn. 33).

175 Vgl. hierzu insgesamt BFH vom 09.07.2002, a.a.O. (Fn. 33).

176 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 36.

Der Grundsatz eines Sicherheitszuschlags bei den Einnahmen und eines Sicherheitsabschlags bei den Werbungskosten findet bei Ermittlung der Totalüberschussprognose einer befristeten Vermietung keine Anwendung. Dies lässt sich im Umkehrschluss aus den bisher aufgestellten Grundsätzen ableiten. Da bei einer Prognose über einen Zeitraum von 30 Jahren wegen des vorliegenden Unsicherheitsfaktors ein Sicherheitszuschlag bzw. -abschlag vorzunehmen ist, kann bei einer (meist deutlich) kürzeren Prognosedauer auf den Sicherheitszuschlag bzw. -abschlag verzichtet werden, weil ein derartiger Unsicherheitsfaktor nicht vorliegt.

3. Totalüberschussprognose bei verbilligter Überlassung

Die Totalüberschussprognose bei verbilligter Überlassung ist nach denselben Grundsätzen aufzustellen, wie es bei einer regulären (vollentgeltlichen) Vermietung der Fall ist.¹⁷⁷ Eine Besonderheit besteht jedoch in der Aufteilung der Vermietung anhand der Entgeltlichkeitsquote. Ist bei der verbilligten Überlassung (einer Luxuswohnung) bereits nach § 21 Abs. 2 EStG in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt worden, sind für die Berechnung des Totalüberschusses ausschließlich die Einnahmen und die Werbungskosten des entgeltlichen Teils relevant.¹⁷⁸

In den Vz. von 2004 bis einschließlich 2011 kommt es immer dann zur Prüfung der Totalüberschussprognose, wenn die Entgeltlichkeitsquote mindestens 56%, aber weniger als 75% beträgt. Zwischen 2012 und 2020 kommt eine Totalüberschussprognose grds. nicht infrage. Nach der aktuellen Gesetzesänderung ist eine Totalüberschussprognose bei einer Entgeltlichkeitsquote von mindestens 50%, aber weniger als 66% aufzustellen. Eine Ausnahme besteht bei der verbilligten Überlassung von Luxuswohnungen, bei denen in jedem Fall eine Prognose aufzustellen ist.¹⁷⁹

4. Totalüberschussprognose bei Ferienwohnungen

Bei der Totalüberschussprognose einer Vermietung von Ferienwohnungen¹⁸⁰ wird zwischen zwei Fällen unterschieden. Zuerst muss geprüft werden, ob es sich um eine reine Vermietung der Ferienwohnung ohne eine Selbstnutzung (bzw. deren Möglichkeit) oder eine Vermietung mit zeitweiser Selbstnutzung handelt.

Die ausschließliche Vermietung enthält keine private Mitveranlassung, sodass es grds. keiner Überschussprognose bedarf. In den Fällen des Unterschreitens der ortsüblichen Vermietungszeiten um mindestens 25%, der besonderen Gestaltung, Ausstattung oder Größe der Immobilie bzw. des Grundstücks oder der nicht ganzjährigen Vermietung kann es trotzdem zur Totalüberschussprognose kommen. Hier können regelmäßig die allgemeinen Grundsätze angewendet werden.

177 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 37.

178 Beim unentgeltlichen Teil ist der Werbungskostenabzug bereits versagt worden, sodass eine weitere Prüfung nicht nötig ist. Zur Thematik der Luxuswohnung wird auf die Ausführungen unter II. 2. c) ee) verwiesen.

179 Vgl. hierzu die bisherigen Ausführungen.

180 Durch die außergewöhnliche Situation in Zeiten von Corona können sich gerade im Bereich der Totalüberschussprognose bei der Vermietung von Ferienwohnungen große Auswirkungen ergeben. Umsätze sind insb. durch das mehrmonatige Beherbergungsverbot deutlich gesunken, sodass im Einzelfall hohe Verluste entstanden sein können. Hierauf gilt es besonders bei Einzelfällen, in denen eine Prognose erstellt werden muss, zu achten. Die Beherbergungsverbote sollten in jedem Fall in der prognostizierten Überschussberechnung berücksichtigt werden, um nicht nur aufgrund der eingebrachten Umsätze (ggf. zu Unrecht) die Überschusserzielungsabsicht abzuerkennen.

Da bei der teilweisen Selbstnutzung auch Kosten anfallen, die privat veranlasst sind, muss in einem ersten Schritt eine Aufteilung der Kosten vorgenommen werden. Denn nur die Werbungskosten, die anteilig auf die Mieteinnahmen entfallen, dürfen in die Prognoserechnung eingebunden werden.¹⁸¹ Werbungskosten, die dabei unmittelbar der Vermietung zugerechnet werden können (z.B. Entgelte für die Aufnahme in das Gastgeberverzeichnis), sind direkt zuzuordnen.¹⁸² Leerstandszeiten sind entsprechend den angesprochenen Regelungen in Kap II. 2. e) cc) zuzuordnen bzw. aufzuteilen. Die allgemeinen Kosten wie z.B. AfA, Schuldzinsen oder Grundbesitzabgaben sind anhand der Vermietungsquote (tatsächliche Vermietung sowie Leerstandszeiten, die der Vermietung zugerechnet werden) aufzuteilen und in die Überschussprognoserechnung einzubeziehen.¹⁸³ Private Kosten sind in keinem Fall zu berücksichtigen und dürfen nicht angesetzt werden.

IV. Besonderheiten bei PersGes. und Personengemeinschaften

Neben den bereits angesprochenen Grundlagen und Vertiefungen zur Prüfung der Überschusserzielungsabsicht kommen bei der Prüfung der Überschusserzielungsabsicht von PersGes. und -gemeinschaften¹⁸⁴ einige Besonderheiten hinzu. Schließen sich mehrere Personen zu einer vermögensverwaltenden PersGes. zusammen, um den Tatbestand der Überschusserzielung aus Vermietung und Verpachtung gemeinschaftlich zu erfüllen, sind die Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen.¹⁸⁵ Dies gilt immer dann, wenn mehrere Personen in ihrer gemeinschaftlichen Verbundenheit handeln, sodass diese durch den jeweiligen Mietvertrag berechtigt und verpflichtet werden.¹⁸⁶ Die Einkünfte werden dabei auf Ebene der PersGes. festgestellt¹⁸⁷ und den Gesellschaftern zugerechnet.¹⁸⁸

Durch das BMF-Schreiben vom 08.10.2004 werden die Grundsätze zur Prüfung der Überschusserzielungsabsicht auch bei Grundstücksverwaltungsgesellschaften oder -gemeinschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und bei geschlossenen Immobilienfonds angewendet.¹⁸⁹ Dabei muss die Überschusserzielungsabsicht in zweierlei Hinsicht vorliegen. Zum einen bedarf es der Überschusserzielungsabsicht auf Ebene der Gesellschaft und zum anderen auf Ebene des einzelnen Gesellschafters,¹⁹⁰ sodass es im Einzelfall zu zwei Prüfungen mit unter-

181 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 39.

182 Vgl. Spiegelberger u.a., a.a.O. (Fn. 34), Steuerorientierte Immobilienübertragung Rn. 1.423; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 39.

183 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 40.

184 Zu nennen sind hier z.B. die gängigen Formen der Personengesellschaften in Form einer GbR, OHG oder KG und weitere Gemeinschaften in Form einer Bruchteilsgemeinschaft oder Erbengemeinschaft. Davon ausgeschlossen sind gewerblich geprägte Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG und Personengesellschaften, die neben der Vermietung noch eine gewerbliche Tätigkeit betreiben nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Zur Vermeidung einer gewerblichen Prägung am Beispiel eines geschlossenen Immobilienfonds vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 111.

185 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 135; Kunz, in: Gosch, AO/FGO, Stand März 2023, AO § 180 Rn. 14.

186 Vgl. Mellinshoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 28.

187 Zu den einzelnen Feststellungen vgl. Kunz, a.a.O. (Fn. 185), AO § 180 Rn. 44 ff.

188 Vgl. Stenert, in: Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, Stand Sep. 2022, Ertragsteuer Rn. 19; auf weitere Aspekte wird nicht weiter eingegangen.

189 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 30; ggf. ist bei Altfällen auf die Anwendungsregelungen zu achten, wenn das BMF-Schreiben vom 08.10.2004 zu einer Verschärfung der vorherigen Verwaltungspraxis bei geschlossenen Immobilienfonds führt, vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 41.

190 Vgl. Eggers, a.a.O. (Fn. 129), § 21 Rn. 46; Bodden, a.a.O. (Fn. 51), § 2 Rn. 98; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 31.

schiedlichen Ergebnissen kommen kann.¹⁹¹ Im Regelfall bedarf es jedoch keiner getrennten Beurteilung.¹⁹² Handelt es sich dabei bereits auf Ebene der Gesellschaft nicht um Überschusserzielungsabsicht, können dem Gesellschafter keine steuerlich relevanten Einkünfte zugerechnet werden.¹⁹³ Besteht jedoch auf Ebene der Gesellschaft die Überschusserzielungsabsicht, ist es gleichwohl möglich, dass auf Ebene des Gesellschafters nicht davon ausgegangen wird, dass dieser mit der Absicht handelt, auf Dauer Überschüsse zu erzielen.¹⁹⁴ Dies dürfte regelmäßig dann der Fall sein, wenn sich dieser nur kurzfristig zur Verlustmitnahme an der Gesellschaft beteiligt¹⁹⁵ oder seine Beteiligung an der Gesellschaft in hohem Maße fremdfinanziert hat.¹⁹⁶ Auf Ebene des Gesellschafters ist daher durch die Einbeziehung von Sonderwerbungskosten – z.B. Zinsen, Reisekosten, Steuerberatung etc. – im Rahmen des SBV zu prüfen, ob ein Totalüberschuss erreicht werden kann.¹⁹⁷ Gleichzeitig darf der Sonderbereich bei der Beurteilung der Überschusserzielungsabsicht auf erster Ebene bei der Gesellschaft nicht einbezogen werden, da der Sonderbereich individuelle Maßnahmen des Gesellschafters betrifft und somit keine Auswirkung auf die Gesellschaft haben kann.¹⁹⁸ Ferner muss bei einem geschlossenen Immobilienfonds in der Rechtsform einer PersGes. die Überschusserzielungsabsicht auf Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters geprüft werden, wenn die Vermietungstätigkeit nach dessen Konzept nur 20 Jahre umfasst.¹⁹⁹ Möchte ein Gesellschafter einen Teil seiner Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft kurzfristig an einen anderen Gesellschafter verkaufen, darf für Zwecke der Überschusserzielungsabsicht nicht zwischen Anteilen, die der Gesellschafter langfristig halten und kurzfristig verkaufen möchte, differenziert werden.²⁰⁰ Eine entsprechende Aufteilung für die Überschussermittlung ist von Gesetzes wegen auch nicht vorgesehen, sodass es bei der Überschusserzielungsabsicht allein darauf ankommt, ob der Gesellschafter mit der Beteiligung langfristig einen Überschuss erzielen will. Der prozentuale Umfang der Beteiligung ist dabei unerheblich, da dieser ausschließlich Einfluss auf den Wert des Überschusses des einzelnen Gesellschafters nimmt und keinen Einfluss auf einen positiven oder negativen Überschuss hat. Daraus schlussfolgert die Rspr., dass es grds. unerheblich ist, inwieweit sich der Umfang der Beteiligung in Zukunft verändert.²⁰¹

Handelt es sich bei der PersGes. um eine Verlustzuweisungsgesellschaft, besteht jedoch erst einmal die Vermutung der fehlenden Überschusserzielungsabsicht.²⁰² Bei Verlustzuwei-

sungsgesellschaften kann es sich dabei regelmäßig erst dann um das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht handeln, wenn nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns mit großer Wahrscheinlichkeit ein Totalüberschuss erzielbar ist.²⁰³ Bei der Totalüberschussprognose gilt die grundlegende Ermittlung des Totalüberschusses entsprechend.²⁰⁴

V. Entstehung und Wegfall der Überschusserzielungsabsicht

Die Überschusserzielungsabsicht ist grds. nicht nur einmalig zu prüfen, vielmehr kann sie zu einem späteren Zeitpunkt sowohl begründet werden als auch wegfallen.²⁰⁵

In den Ausführungen zum BMF-Schreiben vom 08.10.2004 wird in diesem Zusammenhang besonders auf die Umwandlung eines ausdrücklich mit Veräußerungs- oder Selbstnutzungsabsicht vereinbarten befristeten Mietvertrags in ein unbefristetes Mietverhältnis hingewiesen.²⁰⁶ Gleiches gilt für die erneute und dauerhafte Vermietung einer Immobilie, die bisher befristet vermietet worden ist.²⁰⁷ Wird die Immobilie zurzeit von anfallenden Instandhaltungsaufwendungen selbst genutzt, können diese Aufwendungen, auch wenn eine spätere Vermietung geplant ist, in der Regel nicht als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein.²⁰⁸ Im Umkehrschluss dazu kann es auch nach der Beendigung einer unbefristeten Vermietung zu einer befristeten Vermietung kommen, sodass die Überschusserzielungsabsicht erneut zu prüfen ist.²⁰⁹ Handelt es sich um Aufwendungen für eine im Bau befindliche Wohnung, die der Stpfl. zu der Zeit endgültig zur Einkunftserzielung nutzen möchte, können die vorab entstandenen Werbungskosten auch dann abgezogen werden, wenn die endgültige Vermietungsabsicht später wegfällt.²¹⁰ Ein Abzug der Aufwendungen ist möglich, soweit die Überschusserzielungsabsicht im Zeitpunkt der Aufwendungen noch nicht endgültig aufgegeben worden ist.²¹¹

Im Hinblick auf die verbilligte Überlassung nach § 21 Abs. 2 EStG sind hier ebenfalls Auswirkungen auf das Entstehen oder den Wegfall der Überschusserzielungsabsicht zu beachten.²¹² Hier kann es besonders bei Mieterwechseln und damit in Zusammenhang stehenden neuen Mietverträgen zu einer Anwendung oder Nichtanwendung des § 21 Abs. 2 EStG kommen. Im Einzelfall kann jedoch auch eine Prüfung bei langjährig bestehenden Mietverhältnissen nötig sein.

Bezüglich des Entstehens und insb. des Wegfalls der Überschusserzielungsabsicht bei leer stehenden Immobilien wird auf die bereits angesprochenen Grundsätze verwiesen – zu beachten sind besonders die Sonderregelungen zum Wegfall der Überschusserzielungsabsicht bei langjährigem Leerstand. Durch die Selbstnutzungsabsichten kann es auch bei Ferienwohnungen schnell zu Veränderungen der Überschusserzie-

191 Es kann z.B. auf Ebene der Gesellschaft Überschusserzielungsabsicht vorliegen, jedoch auf Ebene des Gesellschafters fehlen. Zur Klarstellung kann es insgesamt dabei jedoch nur zu einem Gesamtergebnis kommen.

192 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 31; BFH vom 08.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999 S. 468.

193 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 31.

194 Vgl. Bodden, a.a.O. (Fn. 51), § 2 Rn. 98; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 31.

195 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 31; BFH vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001 S. 789 = DB 2001 S. 512.

196 Vgl. Bodden, a.a.O. (Fn. 51), § 2 Rn. 98; BFH vom 02.07.2008, a.a.O. (Fn. 16).

197 Vgl. Eggers, a.a.O. (Fn. 129), § 21 Rn. 46.

198 Vgl. Credo, Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei am Beispiel der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 2005, S. 197.

199 Vgl. Eggers, a.a.O. (Fn. 129), § 21 Rn. 46; Drüen, a.a.O. (Fn. 44), § 21 Rn. B 167; BFH vom 02.07.2008, a.a.O. (Fn. 16).

200 Vgl. Pfirrmann, a.a.O. (Fn. 6), EStG § 21 Rn. 111; BFH vom 30.06.1999 – IX R 68/96, BStBl. II 1999 S. 718 = DB 1999 S. 2142.

201 Hierzu insgesamt BFH vom 30.06.1999, a.a.O. (Fn. 200).

202 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 32; BFH vom 21.11.2000, a.a.O. (Fn. 195); diese Regelung wird in der Literatur teilweise kritisch betrachtet, da keine Unterscheidung zwischen beachtlichen und unbeachtlichen Verlusten gemacht wird. Dabei wird u.a. angemerkt, dass man ohne eine Unterscheidung ansonsten auch durch die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen in den Bereich der Liebhaberei rutschen kann, vgl. Drüen, a.a.O. (Fn. 44), § 21 Rn. B 167.

203 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 32.

204 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 32.

205 Vgl. Dornheim, a.a.O. (Fn. 155), § 21 Rn. 12; Eggers, a.a.O. (Fn. 129), § 21 Rn. 50; BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 28; BFH vom 25.06.1984, a.a.O. (Fn. 149).

206 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 28.

207 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 28.

208 Vgl. Mellinshoff, a.a.O. (Fn. 21), § 21 Rn. 62, und weiter auch BFH vom 09.07.2013 – IX R 21/12, BFH/NV 2013 S. 1778 (für allgemeine Aufwendungen); BFH vom 03.07.2009 – IX B 19/09, BFH/NV 2009 S. 1648; BFH vom 01.04.2009 – IX R 51/08, BFH/NV 2009 S. 1259.

209 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 28.

210 Je nach Ausgestaltung des Einzelfalls ist jedoch bei einer zeitlich begrenzten Vermietungsabsicht auch weiterhin die Überschusserzielungsabsicht durch eine Totalüberschussprognose zu prüfen, vgl. BFH vom 04.11.2003 – IX R 55/02, BFH/NV 2004 S. 484.

211 Vgl. BFH vom 04.11.2003, a.a.O. (Fn. 210).

212 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 28.

lungsabsicht kommen. Das BMF-Schreiben vom 08.10.2004 gibt dabei vor, dass es durch eine zukünftige zeitweise Selbstnutzung einer bisher ausschließlich vermieteten Ferienwohnung zur (ggf. erneuten) Prüfung der Überschusserzielungsabsicht kommt.²¹³

VI. Fazit

M.E. ist die durch Rspr. und Verwaltung eingeführte und anerkannte Annahmewirkung bei einer auf Dauer angelegten Vermietung gelungen, da es ansonsten in der Praxis zu einer hohen und unübersichtlichen Anzahl an zu prüfenden Einzelfällen kommen dürfte, was besonders die Finanzbehörden arbeits-technisch treffen würde. In der Praxis dürfte es zudem positiv aufgenommen worden sein, dass die Grenze zur verbilligten Überlassung von 66% auf 50% herabgesetzt worden ist. Zwar fällt damit auch die vorher eingeführte Gesetzesvereinfachung durch die Wiedereinführung der Totalüberschussprognose (Entgeltlichkeitsquote mindestens 50%, aber weniger als 66%) weg, jedoch besteht für Vermieter durch das steigende Mietniveau in Deutschland dank der Herabsetzung der prozentualen Grenze von 66% auf 50% weiterhin die Möglichkeit, an niedrigen Mieten festzuhalten, ohne dem Risiko der Werbungskostenabzugsbeschränkung ausgesetzt zu sein. Innerhalb der Totalüberschuss-

prognose ist die Anpassung auf einen Prognosezeitraum von 30 Jahren zu begrüßen. Der herrschenden Meinung der Literatur zum Einbezug steuerpflichtiger Veräußerungsgewinne in die Totalüberschussprognose kann der Verf. sich anschließen, da s.E. auch eine Aufspaltung einer einheitlichen Tätigkeit des Stpfl. in verschiedene Einkunftsarten die aufzustellende Totalüberschussprognose nicht beeinflussen darf und daher ein Einbezug möglich sein müsste. Zudem sind die Zu- und Abschläge innerhalb der Prognoserechnung kritisch zu betrachten, da sich im Zweifel eine Abweichung von bis zu 20% zu den tatsächlichen Werten ergeben kann. Weiterhin ist anzumerken, dass es sinnvoll sein könnte, das aktuell gültige BMF-Schreiben vom 08.10.2004 zu überarbeiten und an die aktuelle Rspr. anzupassen, da z.B. nachträglich durch die Rspr. entstandene Beweisanzeichen, die gegen die Überschusserzielungsabsicht sprechen, fehlen. Zudem sollte aufgepasst werden, dass es nicht durch zu viele (weitere) Einzelentscheidungen zu einer weiteren Verkomplizierung des Steuerrechts kommt. Bereits heute müssen sich Stpfl. auf zahlreiche Nachweispflichten einstellen, die in der Praxis ggf. schwer nachzuweisen sind wie z.B. die genauen ortsüblichen Vermietungszeiten bei Ferienwohnungen oder die Abgrenzung zwischen Selbstnutzung und der Nutzung zu Renovierungszwecken. Von einer weiteren Verkomplizierung und Forderung weiterer Nachweispflichten ist daher abzuraten.

213 Vgl. BMF vom 08.10.2004, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 20.

Kapitalertragsteuer

»DB1449247

WP/StB Dominik Schüller, Heidenheim

Inländische Dividendenerträge als Steuerfalle für gemeinnützige Stiftungen?

WP/StB Dominik Schüller ist Partner bei Helmer und Partner Part mbB in Heidenheim.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von USt-Ausfällen beim Handel mit Waren im Internet und weiterer steuerlicher Vorschriften (nachfolgend: Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018) wurde die Abstandnahme vom Steuerabzug bei der KapEst für gemeinnützige Stiftungen deutlich verschärft. Die Praxis zeigt, dass die Kreditinstitute die Vorschrift fast fünf Jahre später nur rudimentär umgesetzt haben. Dies stellt die bestehenden Governance-Strukturen von Stiftungen auf den Prüfstand.

I. Entwicklung der Vorschriften

1. Gesetzliche Grundkonzeption für gemeinnützige Stiftungen bis 01.01.2019

Bis zum Inkrafttreten des JStG 2018 am 01.01.2019 hat es für die Abstandnahme vom Steuerabzug bei Kapitalerträgen genügt, dass gemeinnützige Stiftungen nach §§ 51 ff. AO der auszahlenden Stelle eine Bescheinigung nach § 44a Abs. 7 Satz 2 EStG (Freistellungsbescheinigung i.S.d. § 60a AO) vorlegen, § 44a Abs. 10 Nr. 3 a.F. (i.d.F. vor dem 01.01.2019).

Bereits zu diesem Zeitpunkt bestand die Verpflichtung, etwaige Cum/Cum-Gestaltungen dem FA gem. § 36a Abs. 4 EStG anzuzeigen und eine Zahlung in Höhe des unterbliebenen Steuerabzugs auf Dividenden aus der Girosammelverwahrung (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG) zu leisten. Cum/Cum-Gestaltungen liegen nach § 36a EStG nur dann nicht vor, wenn der Gläubiger des Dividendenanspruchs

- 45 Tage vor und 45 Tage (sog. Mindesthaltedauer) nach dem Dividendenstichtag wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien ist
- während der Mindesthaltedauer ununterbrochen mindestens das 70%-ige Risiko, unter Berücksichtigung von gegenläufigen Ansprüchen (auch nahestehender Personen, sog. Mindestwertrisiko), aus einem sinkenden Wert der Anteile trägt und
- dieser nicht verpflichtet ist, die Dividenden ganz oder überwiegend unmittelbar oder mittelbar anderen Personen zu vergüten.

Dies war bisher ohne konkrete gesetzliche Frist anzuzeigen. Das BMF hat in seinem Schreiben vom 03.04.2017¹ in Rn. 115

1 BMF vom 03.04.2017, BStBl. I 2017 S. 726 = DB 2017 S. 997.

lediglich die Formulierung ‚unverzüglich‘ genannt. Das Wort ‚unverzüglich‘ bedeutet: „ohne schuldhaftes Zögern“. Diese Legaldefinition findet sich in § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB. Unverzüglich ist damit nicht gleichbedeutend mit ‚sofort‘ oder ‚umgehend‘.² Vielmehr bedeutete dies, nicht länger als unvermeidlich damit abzuwarten. Kein schuldhaftes Zögern liegt damit vor, wenn zuvor Rat eines Rechtskundigen eingeholt wurde.³

2. Änderungen durch das JStG 2018

Mit Inkrafttreten des Art. 3 JStG 2018 zum 01.01.2019 ergaben sich insb. folgende Änderungen:

- § 44a Abs. 10 Nr. 3 EStG⁴ wurde dahingehend geändert, dass bei gemeinnützigen Organisationen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ab einem Zufluss von Kapitalerträgen aus der Girosammelverwahrung (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG) von 20.000 € die auszahlende Stelle einen Steuerabzug von 3/5 der KapEst (somit 15%, dies entspricht dem KSt-Steuersatz) vorzunehmen hat. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Gläubiger bei Zufluss der Kapitalerträge seit mindestens einem Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer ist (Escape-Klausel).
- § 44b Abs. 2 EStG wurde dahingehend auf § 44a Abs. 10 Nr. 3 EStG synchronisiert, dass unter den Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 EStG (s. unter Kap I. 1.) die einbezahlte und abgeführte KapEst auf Antrag wieder erstattet wird.

Hinsichtlich der 20.000-€-Grenze handelt es sich m.E. um eine globale Freigrenze („soweit“)⁵, die nicht durch eine Ausdehnung der Girosammelverwahrung auf mehrere depotführende Banken erweitert werden kann.

Die Finanzverwaltung hat zumindest für das Jahr 2019 eine praxisrelevante Nichtbeanstandungsregelung getroffen. Danach wird es nicht beanstandet, wenn bei gemeinnützigen Gläubigern⁶ mit Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG ein Steuerabzug von 15% auch dann vorgenommen wird, wenn die Kapitalerträge einen Betrag von 20.000 € nicht übersteigen.⁷ Das BMF-Schreiben ist in der derzeit gültigen Positivliste des BMF mit der Ordnungsnummer 1153 enthalten.⁸

Ausweislich der Begründung zum RefE des JStG 2018 soll die „Regelung [...] verhindern, dass steuerbegünstigte Anleger für Cum/Cum-Geschäfte genutzt werden, um vom Steuerabzug unbelastete Kapitalerträge zu erzielen, ohne den Anzeige- und Zahlungspflichten nach § 36a Abs. 4 EStG Folge (Anm. d. Verfassers: s. unter Kap. I. 1.) zu leisten. Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass derartige Vehikel benutzt wurden, um in großem Umfang kurzfristig Aktien börsennotierter Unternehmen über deren Dividendenstichtag von beschränkt Stpfl. zu erwerben und sie anschließend wieder zurückzugeben (Anm. d. Verfassers: vgl. dazu Kap. I. 1. 3. Spiegelstrich). Da steuerbegünstigte Anleger bisher die Möglichkeit der vollständigen

Abstandnahme vom KapEst-Abzug erhielten, erfolgte kein Steuer einbehalt. Zwar bestand für diese Anleger nach § 36a Abs. 4 EStG die Pflicht, derartige Cum/Cum-Geschäfte anzuzeigen und die nicht einbehaltene Steuer abzuführen. Dieser Pflicht kamen sie jedoch nicht nach, da sie aufgrund der bestehenden Vereinbarungen verpflichtet waren, die Dividendenerträge an die beschränkt Stpfl. weiterzuleiten und somit keine ausreichenden finanziellen Mittel zur Erfüllung dieser Pflicht vorlagen. Auch wenn dem Fiskus rechtlich ein Anspruch auf Zahlung der Steuer zusteht, wird dieser faktisch wegen der Vermögenslosigkeit der Anleger leerlaufen.“

Fraglich ist bisher, ob die durch die Spende von Wertpapieren in den Vermögensstock einer Stiftung die bisherigen Besitzzeiten (für die Erreichung der Jahresfrist oder der Mindesthaltedauer) des Spenders der Stiftung angerechnet werden können. Die Überführung von Wertpapieren in eine Stiftung ist keine verdeckte Einlage nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG, sondern eine unentgeltlich Vermögensübertragung.⁹ Nach § 20 Abs. 4 Satz 4 EStG sind bei einem unentgeltlichen Erwerb – hier Spende – dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffungen durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen. Die Vorschrift entspricht § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG. Dies gilt nach Rspr. des BFH¹⁰ und Auffassung der Finanzverwaltung¹¹ auch für die Besitzzeiten. Gleichwohl ist in beiden Vorschriften die Wortwahl „für Zwecke dieser Vorschrift“ verwendet worden. Daher dürfte § 20 Abs. 4 Satz 6 EStG keine Ausstrahlungswirkung auf § 44a Abs. 10 oder § 36a Abs. 1 EStG haben. M.E. müssten jedoch – zumindest für die Übertragung von Wertpapieren auf eine Stiftung von Todes wegen – insb. die Besitzzeiten des Rechtsvorgängers für Zwecke der Ermittlung der Jahresfrist¹² oder der Mindesthaltedauer¹³ dem Gesamtrechtsnachfolger nach § 1922 BGB zugerechnet werden.¹⁴

3. Änderungen durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Mit Wirkung zum 12.12.2019 wurden die Anzeigepflichten des § 36a Abs. 4 EStG deutlich verschärft. Demnach müssen Stpfl. nunmehr, soweit die Voraussetzungen der Anrechnung nach § 36a Abs. 1 bis 3 EStG nicht vorliegen,

- dies dem FA anzeigen (§ 36a Abs. 4 Nr. 1 EStG)
- die KapEst i.H.v. 15% (3/5 aus 25%) nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck¹⁵ anmelden und
- die angemeldete Steuer entrichten.

Die Anzeige, die Anmeldung und die Entrichtung hat bei bilanzierenden Stpfl. nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, bei Investmentfonds nach Ablauf des Geschäftsjahres und i.Ü. nach Ablauf des Kalenderjahres bis zum zehnten Tag des Folgemonats zu erfolgen.¹⁶ Die nach § 36a Abs. 4 EStG zu zahlende Steuer ist nicht anrechenbar und verursacht damit insoweit eine definitive Steuerbelastung auf Ebene der gemeinnützigen Stiftung.¹⁷

2 Armbrüster, in: MünchKomm-BGB, 9. Aufl. 2021, § 121 BGB Rn. 7–15.

3 Wendtland, in: BeckOK BGB, 67. Ed. 01.08.2023, § 121 BGB Rn. 6–8.

4 Mit dem Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) wurde Nr. 3 als Nr. 2 verortet.

5 Hasselmann, in: Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), Das ESt-Recht, § 44a EStG Rn. 140; gl. A. Hüttemann, in: Hüttemann (Hrsg.), Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, unter 7.151; gl. A. Hoffmann, in: Frottscher/Geurts (Hrsg.), § 44a EStG Rn. 124 f.

6 I.S.d. § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG.

7 BMF vom 17.12.2018, BStBl. I 2018 S. 1399.

8 Anwendung von BMF-Schreiben und gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder; BMF-Schreiben und gleichlautende Erlasse, die bis zum 09.03.2023 ergangen sind; BStBl. I 2023 S. 406 (BMF-Schreiben) – BStBl. I 2023 S. 407 (gleichlautende Erlasse).

9 Jauch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock (Hrsg.), Die KSt, KStG Tz. 180.

10 BFH vom 12.07.1988 – IX R 149/83, BStBl. II 1988 S. 942 = DB 1988 S. 2237.

11 H.23 Stichwort „Veräußerungsfrist“.

12 § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG.

13 § 36a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG.

14 Moritz/Strohm, in: Frottscher/Geurts (Hrsg.), § 20 EStG Rn. 310 mit Verweis auf BFH vom 18.09.1964 – VI 300/63 U, BStBl. III 1964 S. 647; BFH vom 21.03.1969 – VI R 208/67, BStBl. II 1969 S. 520 = DB 1969 S. 1633; vom 12.07.1988, a.a.O. (Fn. 10).

15 Durch eine Kapitalertragsteueranmeldung; vgl. BMF vom 03.04.2017, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 117.

16 BMF vom 03.04.2017, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 118.

17 Hasselmann, a.a.O. (Fn. 5), § 36a EStG Rn. 10.

II. Ausnahmen der Anzeige nach § 36a Abs. 4 EStG

Die Anzeige nach § 36a Abs. 4 EStG entfällt dann, wenn es sich um kleine Stiftungen handelt. Dies setzt Kapitalerträge aus der Girosammelverwahrung nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG von nicht mehr als 20.000 € oder eine Haltedauer (wirtschaftliches Eigentum) bei Zufluss der o.g. Kapitalerträge von mindestens einem Jahr voraus. § 36a Abs. 5 EStG entspricht damit in seinem Inhalt dem § 44a Abs. 10 Nr. 2 EStG.

III. Rechtsfolgen einer zu späten oder nicht erfolgten Anzeige nach § 36a Abs. 4 EStG

Die zu späte Abgabe der Anzeige, Anmeldung und Entrichtung könnte strafrechtlich relevant sein. § 370 AO ist als Erfolgsdelikt¹⁸ konzipiert, setzt jedoch nicht voraus, dass der Staat seinen Steueranspruch (rechtlich) verliert oder um diesen erleichtert worden ist.¹⁹ Vielmehr genügt es nach § 370 Abs. 4 AO, dass die Steuer nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt wird. Merkmal eines Unterlassungsdeliktes²⁰ ist es, die (Anzeige-)Pflicht, zu handeln, unterlassen zu haben.²¹

Der Vorstand als einzig gesetzlich vorgesehenes Organ (vgl. § 84 Abs. 1 BGB) haftet als gesetzlicher Vertreter i.S.d. § 34 AO, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden, nach § 69 AO.²²

Ein (wiederholter) Verstoß gegen § 36a Abs. 4 EStG könnte als Verstoß gegen die allgemeine Rechtsordnung darüber hinaus die Aberkennung der Gemeinnützigkeit zur Folge haben.²³

IV. Handlungsempfehlungen

Die Anzeige nach § 36a Abs. 4 EStG wird bei unterlassenem KapEst-Abzug nach § 44a Abs. 10 EStG organisatorisch, unter der Wahrung der Zehn-Tages-Frist, kaum zu erreichen sein.

Im ersten Schritt sollte daher sichergestellt werden, dass die depotführenden Banken den KapEst-Abzug entsprechend vornehmen. Dies wird gerade bei mehreren depotführenden Banken in der Abstimmung der globalen Freigrenze von 20.000 € zu Problemen führen. Insofern empfiehlt es sich, von der Nichtbeanstandungsregel (s. unter Kap. I. 2.) Gebrauch zu machen und bei sämtlichen Kapitalerträgen den KapEst-Abzug nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG vorzunehmen. Hierbei ist zu beachten, dass damit ein kurzfristiger Liquiditätsnachteil entsteht, der sich nachteilig auf die Gesamtdotpotperformance auswirken kann.

Des Weiteren empfiehlt es sich, die Governance- und Compliance-Strukturen durch Anlagerichtlinien anzupassen. Die Escape-Klausel des § 44a Abs. 10 Nr. 2 EStG (der Gläubiger muss bei Zufluss der Kapitalerträge seit mindestens einem Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer sein) wird in der Anlagestrategie kaum umsetzbar sein und würde hinsichtlich des ersten Dividendenstichtags in der Regel auch ins Leere laufen. Vielmehr sollte darauf geachtet werden, die sog. Mindesthaltedauer von 45 Tagen vor und nach dem Zufluss der Dividende einzuhalten. Insofern wird empfohlen, die Hauptversammlungstermine bzw. Dividendenkalender im Auge zu behalten. Da es aufgrund der

zeitlichen Diskrepanz der Mindesthaltedauer von 45 Tagen, der Einberufungsfrist und der Auszahlungsfrist bei Nichtanwendung der Nichtbeanstandungsregelung oder noch nicht erreichter 20.000-€-Schwelle zu einer Anzeigepflicht (zehn Tage nach Ablauf des Wirtschaftsjahres) nach § 36a Abs. 4 EStG kommen kann, sollten in diesem Fall entsprechende unterjährige Meldesysteme an den Vorstand eingerichtet werden. Aktionäre inländischer Aktiengesellschaften haben, soweit dies durch Gesetz, Satzung oder durch Hauptversammlungsbeschluss nicht ausgeschlossen ist, Anspruch auf den Bilanzgewinn.²⁴ Darauf folgt in der Regel mit Wirksamwerden des Gewinnverwendungsbeschlusses ein auf Zahlung der Dividende gerichtetes Gläubigerrecht. Die Fälligkeit tritt nach § 58 Abs. 4 Satz 2 AktG am dritten auf den Hauptversammlungsbeschluss folgenden Geschäftstag ein.²⁵ Die Hauptversammlung ist gem. § 123 Abs. 1 AktG mindestens dreißig Tage vor dem Tag der Versammlung einzuberufen. Dies kann sich jedoch um Anmelde- und Nachweisfristen verlängern. Gem. § 121 Abs. 4 AktG ist die Einberufung in den Geschäftsblättern bekannt zu machen. Demnach ergibt sich unter gesellschaftsrechtlich „optimalen“ Bedingungen ein Zeitkorridor von 34 Tagen, der somit deutlich unter der Mindesthaltedauer liegt.

Auf Sicherungsinstrumente²⁶ sollte verzichtet werden, da andernfalls für die 45-tägige Mindesthaltedauer die Tage nicht berücksichtigt werden, in denen der Stpfl. ein Risiko des Wertverlustes i.H.v. weniger als 30% (durch gegenläufige Ansprüche etwaiger Sicherungsinstrumente) des gemeinen Werts bei Anschaffung der Wertpapiere trägt.

Abschließend sollten Wertpapierleihen in der Funktion als Entleiher in den Anlagerichtlinien ebenfalls ausgeschlossen werden, da das wirtschaftliche Risiko beim Verleiher der Aktien verbleibt und demnach eine Anrechnung nach § 36a Abs. 1 Nr. 3 EStG bzw. eine Erstattung nach § 44b Abs. 2 EStG ausgeschlossen ist.

Im Veranlagungsverfahren kann die Erstattung der KapEst beantragt werden, sofern die Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 EStG erfüllt sind. Dieser Nachweis kann beispielsweise durch ein detailliertes Reporting über den Zeitpunkt der Anschaffung und Dividendenbezug der depotführenden Banken erbracht werden.

Die Regelung der Anzeige-, Anmelde- und Zahlungspflichten stellen Vorstände von gemeinnützigen Stiftungen vor organisatorische und haftungsrechtliche Herausforderungen. Diese können durch klare Anlagerichtlinien unter Ausnutzung der Nichtbeanstandungsregelung minimiert werden. Im Rahmen des Erstattungsverfahrens ist dann „nur“ noch der Nachweis zu erbringen, dass keine Cum/Cum-Geschäfte durch Verletzung der Mindesthaltedauer vorliegen. Dieser Nachweis kann durch die depotführenden Banken zur Verfügung gestellt werden.

Redaktionelle Hinweise:

- Zur internationalen Nachfolgeberatung und zur steuerlichen Vermögensstrukturierung unter Einsatz ausländischer Stiftungen vgl. *Bäumli*, DB 2023 S. 2206 = DB1446927;
- zur unternehmensverbundenen Stiftung vgl. *Loritz/Weinmann*, DB 2022 S. 2890 = DB1421801;
- zur Unternehmensnachfolge mit Stiftungen vgl. *Hüttemann*, DB 2017 S. 591 = DB 1228351.

18 BGH vom 01.02.1989 – 3 StR 450/88, BGHSt 36 S. 105 (117).

19 Krumm, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, § 370 Rn. 5.

20 I.S.d § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

21 Krumm, a.a.O. (Fn. 19), § 370 Rn. 64.

22 Hüttemann, a.a.O. (Fn. 5), unter 7.40.

23 Hüttemann, a.a.O. (Fn. 5), unter 3.91; zur stufenweisen Einordnung eines Verstoßes vgl. auch Seeck/Wackerbeck, DStR 2022 S. 633.

24 Koch, in: Koch (Hrsg.), AktG, 17. Aufl. 2023, § 58 Rn. 26, 27.

25 Koch, a.a.O. (Fn. 24), § 58 Rn. 28–28b.

26 Der Referentenentwurf des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung (InvStRefG) nennt hier z.B. Optionen oder Future-Kontrakte.

Umsatzsteuer

»DB1452239

Reemtsma-Anspruch bei zivilrechtlicher Verjährungseinrede

Ein direkter Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer, die ein Empfänger an seinen Lieferanten gezahlt hat und die dieser an die Staatskasse abgeführt hat („Reemtsma-Anspruch“), besteht auch dann, wenn der Lieferant sich gegenüber dem Leistungsempfänger im Hinblick auf die Rechnungskorrektur auf die zivilrechtliche Verjährung beruft. Der Erstattungsanspruch ist durch die Finanzbehörde zu verzinsen, wenn die Erstattung nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt.

EuGH, Urteil vom 07.09.2023 – C-453/22, Michael Schütte
Streitjahre 2011–2013

RiFG Dr. Michael Hennigfeld ist Richter am FG Köln.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

Im Ausgangsverfahren war zwischen dem Stpfl. und dem deutschen FA die Frage streitig, ob das FA einen Antrag des Klägers auf Erlass von USt-Nachforderungen aus Billigkeitsgründen zu Recht abgelehnt hat. Der Kläger betrieb einen gewerblichen Holzhandel. In den Streitjahren 2011–2013 erwarb er von seinen Vorlieferanten das Holz unter offenem USt-Ausweis in den Rechnungen in Höhe des Regelsteuersatzes von 19%. Anschließend veräußerte der Kläger das Holz an seine Kunden unter Ausweis des ermäßigten Steuersatzes von 7% als Brennholz. Im Rahmen einer Außenprüfung kam das FA zu dem Ergebnis, dass die Umsätze des Klägers zum Regelsteuersatz zu besteuern seien. Im anschließenden Klageverfahren folgte das Gericht dem nicht und vertrat zudem die Auffassung, dass bereits die Eingangsumsätze des Klägers nur dem ermäßigten Steuersatz von 7% unterlegen hätten und insoweit auch nur ein Vorsteuerabzug zulässig gewesen sei. Daher wurde der Vorsteuerabzug gekürzt (FG Münster vom 02.07.2019 – 15 K 2794/17 U). Daraufhin wandte sich der Kläger an seine Vorlieferanten mit der Bitte um Korrektur der Rechnungen im Hinblick auf die ausgewiesene USt und Auszahlung des Differenzbetrags. Die Lieferanten beriefen sich insoweit auf die zivilrechtliche Einrede der Verjährung. Weitere Möglichkeiten, gegen die Vorlieferanten vorzugehen, hatte der Kläger nicht. Daraufhin stellte der Kläger einen Antrag auf Erlass der nachgeforderten USt nebst Zinsen im Wege der Billigkeit. Den Billigkeitsantrag lehnte das FA ab. Im anschließenden Klageverfahren setzte das FG das Verfahren aus und legte dem EuGH die Frage vor, ob der Kläger unter den Umständen des Ausgangsverfahrens einen Direktanspruch auf Erstattung der nachgeforderten Steuern gegen die Finanzbehörde richten könne.

II. Entscheidung

Der EuGH hat entschieden, dass dem Empfänger von Lieferungen von Gegenständen unmittelbar gegen die Steuerbehörde ein Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer einschließlich der damit zusammenhängenden Zinsen zustehe, die der Empfänger an seine Lieferanten gezahlt habe und diese an die Staatskasse abgeführt hätten. Voraussetzung sei, dass dem Empfänger weder Betrug, Missbrauch noch Fahrlässigkeit vorgeworfen werden könne und die Erstattung der Steuern aufgrund einer im nationalen Recht vorgesehenen Verjährung nicht mehr von den jeweiligen Lieferanten gefordert werden könne.

Der EuGH stützt sein Urteil einleitend auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer als Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Grds. sei es Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen für die Korrektur von in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer zu regeln. Der Gerichtshof habe anerkannt, dass insoweit ein Stpfl. auch auf den Zivilrechtsweg gegen seinen Lieferanten im Hinblick auf eine Rechnungskorrektur verwiesen werden könne. Werde allerdings die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig schwierig (z.B. bei Zahlungsunfähigkeit des Lieferanten), könne der Grundsatz der Effektivität es gebieten, dass der steuerpflichtige Erwerber seinen Erstattungsantrag unmittelbar an die Steuerbehörden richten können müsse. Etwas anderes gelte nur, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststehe, dass ein Anspruch in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise geltend gemacht werde. Wenn einem Stpfl. allein aufgrund der Einrede der Verjährung, die die Lieferanten erheben würden, ein Erstattungsanspruch versagt werde, stelle dies nicht nur einen Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und den Effektivitätsgrundsatz dar, sondern ein solches Vorgehen sei auch unverhältnismäßig. Die Möglichkeit der Lieferanten, später die Rechnungen zu korrigieren, stehe im Streitfall dem Erstattungsanspruch nicht entgegen, da eine entsprechende Rechnungskorrektur nach Erhebung der Einrede der Verjährung gegenüber dem Rechnungsempfänger als rechtsmissbräuchlich einzustufen wäre. Darüber hinaus weist das Gericht darauf hin, dass der Erstattungsanspruch des Klägers zu verzinsen sei.

III. Auswirkungen für die Praxis

Die Entscheidung folgt dem Vorlagebeschluss des FG Münster vom 27.06.2022 (EFG 2022 S. 1577 m. Anm. *Schöppner*). Ausgangspunkt der Vorlage war die Entscheidung des EuGH in der Sache Reemtsma Cigarettenfabriken (EuGH vom 15.03.2007 – C-35/05, HFR 2007 S. 515). Grds. muss ein Leistungsempfänger zu viel gezahlte USt vom zivilrechtlich Leistenden zurückfordern. Allerdings hatte der EuGH in der Sache Reemtsma ausgeführt, dass, wenn „die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, insb. im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Dienstleistungserbringers“, es geboten sein könne, „dass der Dienstleistungsempfänger seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden richten“ könne (sog. Reemtsma-Anspruch). Der Entscheidung schlossen sich mehrere Urteile des EuGH zur Frage eines Direktanspruchs an, die klarstellten, dass es sich bei dem Anspruch um einen Ausfluss des Systems des Vorsteuerabzugs und der Neutralität der Mehrwertsteuer handelt (vgl. zur Übersicht *Huschens*, UVR 2022 S. 337).

Der EuGH hat nunmehr klargestellt, dass unter den Tatbestandsmerkmalen einer „unmöglichen oder übermäßig erschwerten“ Erstattung auch die Situation zu subsumieren ist, wenn sich der Lieferant auf die Einrede der Verjährung beruft. Der EuGH ist damit der Verwaltungsauffassung im BMF-Schreiben vom 12.04.2022 entgegengetreten, wonach ein Direktanspruch gegen das FA nur dann zu bejahen sei, wenn ein Insolvenzantrag über das Vermögen des Leistenden mangels Masse abgelehnt worden sei (BStBl. I 2022 S. 652).

Redaktioneller Hinweis:

EuGH vom 07.09.2023 – C-453/22 online: Owlit-Datenbank; zum Vorabentscheidungsersuchen zum Direktanspruch vgl. *Günther*, StR kompakt, DB1435891.

Einkommensteuer/Lohnsteuer

»DB1452831

Lohnsteuerliche Behandlung von bundesweiten Schulprojekten

OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 01.11.2023 – S 2332 A-00135-St 210

I. Allgemeines

In der Vergangenheit haben bereits mehrfach Schulprojekte wie „Der Soziale Tag“, „Aktion Tagwerk“ und andere vergleichbare Projekte in verschiedenen Bundesländern stattgefunden. Die Schülerinnen und Schüler arbeiteten im Rahmen der Projekte einen Tag lang in Unternehmen oder Privathaushalten. Der erarbeitete Lohn wird im Einvernehmen mit den Schülern und den Arbeitgebern an die jeweilige Organisation gespendet.

II. Projekte

Es werden folgende Projekte anerkannt:

Verein	Projekt	Kalenderjahre
Aktion Tagwerk e. V.:	„Dein Tag für Afrika“	ab 2005*
Bund der Freien Waldorfschulen e. V.	„WOW-Day“	2004
Schüler Helfen Leben e. V.:	„Sozialer Tag“	2006 – 2012 sowie ab 2024*
Weltfriedensdienst e. V.:	„Schüler helfen Schülern“	2004 – 2008
Sächsische Jugendstiftung	„genialsozial“	2013

* Die nachstehende steuerliche Behandlung gilt nach dem Bezugserlass – vorbehaltlich von Gesetzesänderungen – auch für die Folgejahre.

III. Lohnsteuerliche Behandlung

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben sich hinsichtlich der steuerlichen Behandlung auf Folgendes verständigt: „Die im Rahmen dieser Projekte gespendeten Arbeitslöhne können aus Billigkeits- und Vereinfachungsgründen im Rahmen einer eventuell durchzuführenden Einkommensteuerveranlagung der Schülerinnen oder Schüler bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz bleiben. Die Vergütungen sind hierbei von den Arbeitgebern direkt an die spendenempfangsberechtigte Einrichtung i.S.d. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG zu überweisen und unterliegen nicht dem Lohnsteuerabzug. Da die außer Ansatz bleibenden Vergütungen nicht als Spende berücksichtigt werden dürfen, haben zudem die Vereine sicherzustellen, dass über diese Vergütungen keine Zuwendungsbestätigungen i.S.d. § 50 EStDV ausgestellt werden.“

Redaktionelle Hinweise:

- Zur Steuerprivilegierung gemeinnütziger staatsentlastender Tätigkeiten vgl. *Leisner/Özkan*, DB 2023 S. 2649 = DB1450288;
- zu Unternehmensspenden an aktivistische Vereinigungen aus gesellschafts- und steuerrechtlicher Perspektive vgl. *Menke*, DB 2023 S. 2474 = DB1450290;
- zum Bürgerschaftlichen Engagement und Ehrenamt – Zentrale Änderungen zum Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht vgl. *Pollern*, DB 2023 S. 2015 = DB1441825;
- zu den Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts durch das JStG 2020 vgl. *Hüttemann*, DB 2021 S. 72 = DB1354313;
- zu Rechtsfragen der sozialen Verantwortung von Vereinen und Stiftungen vgl. *Hüttemann*, DB 2016 S. 429 = DB1190105.

ErbSchaft-/Schenkungsteuer

»DB1452829

Gesonderte Feststellung gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG bei Bewertungen für Zwecke des § 7 Abs. 8 ErbStG

Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichlautende Erlasse vom 17.10.2023

1 Als Schenkung gilt auch die Werterhöhung von Anteilen an einer KapGes., die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt (§ 7 Abs. 8 ErbStG). Die Bereicherung richtet sich nach der Erhöhung des gemeinen Werts der Anteile an der KapGes., nicht nach dem Wert der Leistung des Zuwendenden (R E 7.5 Abs. 12 Satz 1 ErbStR). Im Regelfall ist aber davon auszugehen, dass die Werterhöhung des gemeinen Werts der Anteile dem gemeinen Wert der Leistung des Zuwendenden entspricht.

Beispiel:

Vater V ist zu 100% Gesellschafter der T1-GmbH und zu 40% Gesellschafter der T2-GmbH; die weiteren 60% der T2-GmbH gehören dem Sohn S. V veranlasst die T1-GmbH, der T2-GmbH verbilligt ein Grundstück zu verkaufen.

Lösung: Der Vorgang ist schenkungsteuerbar im Verhältnis zwischen T1-GmbH und S (§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG), wenn er von dem Willen des V veranlasst ist, den S zu bereichern (§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG). Zuwendungsgegenstand ist die durch die Vermögensverschiebung im Umfang von 60% des Vermögensvorteils bewirkte Werterhöhung der Anteile des S. Es ist davon auszugehen, dass die bewirkte Werterhöhung der Anteile des S 60% des gemeinen Werts des Grundstücks nach Abzug des von T2-GmbH gezahlten Kaufpreises entspricht. Der gemeine Wert des Grundstücks ist folglich für die Besteuerung von Bedeutung und daher auf Anforderung des SchenkSt-FA gesondert festzustellen (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG).

2 Sofern der Stpfl. Gründe vorträgt, wonach die Werterhöhung des gemeinen Werts der Anteile niedriger ausfallen könnte als der gemeine Wert der Leistung des Zuwendenden, kann es erforderlich sein, den gemeinen Wert der Anteile an der KapGes. vor und nach der Leistung des Zuwendenden nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG gesondert festzustellen und hieraus die Werterhöhung des gemeinen Werts der Anteile abzuleiten. R E 7.5 Abs. 12 Satz 17 ErbStR steht dem nicht entgegen.

Redaktionelle Hinweise:

- Zur Bindungswirkung von Wertfeststellungsbescheiden bei Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe vgl. BFH vom 26.07.2023 – II R 35/21, DB 2023 S. 2483 = DB1450397;
- zu geleisteten Anzahlungen als Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b ErbStG vgl. BFH vom 01.02.2023 – II R 36/20, DB 2023 S. 1199 = DB1437541, hierzu auch *Loose*, DB 2023 S. 2087 = DB1446461;
- zur Wertfeststellung einer vermögensverwaltenden Stiftung & Co. KG vgl. BFH vom 27.04.2022 – II R 9/20, DB 2022 S. 2199 = DB1412513.

Einkommensteuer

»DB1452832

Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassener Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG

EStG § 17 Abs. 1, 2, 4, 2a, § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, § 52 Abs. 25a, § 52 Abs. 28 Satz 16; EStG 2008 § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 4; HGB § 255 Abs. 1 Satz 2

1. Ein in der Krise stehen gelassenes Darlehen ist im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a EStG mit dem zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden Teilwert zu bewerten.
2. Der bei § 17 EStG nicht abziehbare Verlust aus dem Ausfall eines stehen gelassenen Gesellschafterdarlehens wird nicht bei § 20 EStG berücksichtigt, wenn der Darlehensverlust vor dem 31.12.2008 eingetreten ist.

BFH, Urteil vom 18.07.2023 – IX R 21/21

Der Kläger war relevant i.S.v. § 17 Abs. 1 EStG an einer GmbH beteiligt. Im Jahr 1997 gewährte er der GmbH ein Darlehen. Im Jahr 2004 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Das FA schätzte für das Streitjahr 2009 für die zur ESt zusammenveranlagten Kläger zunächst die Besteuerungsgrundlagen. Nachdem die Kläger mit dem Einspruch ihre ESt-Erklärung nachgereicht hatten, setzte das FA die Steuer antragsgemäß fest. Im Juni 2013 beantragten die Kläger erstmalig die Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts gem. § 17 Abs. 4 EStG (405.726 €). Das FA erließ einen geänderten ESt-Bescheid, mit dem es einen Verlust von (nur) 285.352 € anerkannte. Der weitergehend geltend gemachte Verlust, der auf das vom Kläger gewährte Darlehen habe entfallen sollen, sei nicht nachgewiesen worden. Nach erfolglosem Einspruch beantragten die Kläger im Klageverfahren die Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG. Die Klage hatte keinen Erfolg. Die Revision, zu deren Verfahren das BMF beigetreten war, wies der BFH zurück und führte aus:

AUS DEN GRÜNDEN

Ergebnis

1 ... 14 I. ... II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen.

Zweifel an einer Berücksichtigungsfähigkeit des Auflösungsverlusts aus nicht im Streit stehenden Gründen sind unerheblich

15 Der Senat hat bereits Zweifel, ob die mit der Revision begehrte Erhöhung der negativen Einkünfte des Klägers aus § 17 EStG verfahrensrechtlich umsetzbar wäre. Der in Anbetracht des zuvor noch anhängigen Verbraucherinsolvenzverfahrens über das Vermögen des Klägers erstmalig am 13.09.2013 wirksam erlassene ESt-Bescheid für das Streitjahr 2009 dürfte bestandskräftig geworden sein und keine Änderungsvorschrift zugunsten der Kläger eingreifen. Dies kann allerdings ebenso offenbleiben wie die Frage, ob der geltend gemachte Auflösungsverlust wegen des Umstands, dass das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH erst im Jahr 2014 abgeschlossen wurde, im Streitjahr dem Grunde nach überhaupt berücksichtigungsfähig wäre (Hinweis u.a. auf BFH vom 28.10.2008 – IX R 100/07, BFH/NV 2009 S. 561, unter II. 1.;

BFH vom 02.12.2014 – IX R 9/14; BFH vom 13.10.2015 – IX R 41/14, Rn. 13, jew. m.w.N.). Selbst wenn beide Fragen bejaht würden, hätte die Revision keinen Erfolg. Denn der von den Klägern behauptete Darlehensverlust i.H.v. 120.374,93 € kann weder bei den Einkünften aus § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG (dazu unter 1.) noch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG (dazu unter 2.) anerkannt werden.

Keine Anerkennung des Verlusts aus dem Gesellschafterdarlehen bei den Einkünften aus § 17 EStG

16 1. Zutreffend hat das FG eine Berücksichtigung des Darlehensverlusts bei den Einkünften aus § 17 EStG versagt. Das FG hat zwar nicht festgestellt, in welcher Höhe das vom Kläger seinerzeit ausgereichte Darlehen zum Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts gem. § 17 Abs. 4 EStG noch valutierte. Eine solche Feststellung war allerdings entbehrlich, da eine Berücksichtigung mit dem noch offenen Nennwert ausgeschlossen ist. Vielmehr war das Darlehen mit dem zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden Teilwert anzusetzen. Dieser Wert betrug im Streitfall 0 €.

In den Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG ...

17 a) Nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb unter den dort genannten Voraussetzungen der Gewinn aus der Auflösung von KapGes. Steuerbar ist auch ein aus der Auflösung einer KapGes. entstehender Verlust (st. Rspr., z.B. BFH vom 20.08.2013 – IX R 1/13, Rn. 13, m.w.N.). Auflösungsverlust i.S.v. § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. (persönlich) getragenen Kosten (Auflösungskosten entsprechend § 17 Abs. 2 EStG) und seine AK den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezählten Vermögens der KapGes. übersteigen (BFH vom 04.03.2008 – IX R 80/06, BStBl. II 2008 S. 577 = DB 2008 S. 1127, unter II. a). AK sind auch die nachträglichen AK (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB).

... sind auch nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung einzubeziehen

18 b) Als nachträgliche Anschaffungskosten (AK) waren nach der früheren Rspr. des BFH u.a. vor der Krise durch einen Gesellschafter gewährte und in der Krise der Gesellschaft stehen gelassene Darlehen mit ihrem im Zeitpunkt des Eintritts der Krise beizulegenden Wert zu berücksichtigen (vgl. BFH vom 10.11.1998 – VIII R 6/96, BStBl. II 1999 S. 348 = DB 1999 S. 778, unter II. 3. b); BFH vom 26.01.1999 – VIII R 50/98, BStBl. II 1999 S. 559 = DB 1999 S. 1357, unter II. 2. d); BFH vom 06.07.1999 – VIII R 9/98, BStBl. II 1999 S. 817 = DB 1999 S. 2445, unter II. 2. c); BFH vom 15.05.2006 – VIII B 186/04, unter II. 2. b)). Der bis zum Eintritt der Krise eingetretene Wertverlust fiel in der (steuerlich unbeachtlichen) privaten Vermögenssphäre an (vgl. BFH vom 06.07.1999, a.a.O., unter II. 2. c)).

Wegfall des Eigenkapitalersatzrechts hat eine Neuausrichtung der steuerlichen Rspr. gefordert

19 c) Nach dem Senatsurteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15 (BStBl. II 2019 S. 208 = DB 2017 S. 2330) ist mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG vom 23.10.2008 (BGBl. I 2008 S. 2026) die gesetzliche Grundlage für diese bisherige Rspr. zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche AK im Rahmen des § 17 EStG

entfallen. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen AK aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind allerdings weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Urteils (27.09.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Reaktion des Gesetzgebers mit § 17 Abs. 2a EStG und zeitlicher Anwendungsbereich

20 d) Mit dem WElektroMobFördG vom 12.12.2019 (BGBl. I 2019 S. 2451) eingeführten § 17 Abs. 2a EStG hat der Gesetzgeber erstmals eine gesetzliche Grundlage für die im Rahmen der Einkünfteermittlung des § 17 EStG zu berücksichtigenden AK geschaffen. Nach § 17 Abs. 2a Satz 1 EStG sind AK die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG zu erwerben. Zu den AK gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen AK (§ 17 Abs. 2a Satz 2 EStG). Zu den nachträglichen AK in diesem Sinne gehören gem. § 17 Abs. 2a Satz 3 EStG insb. offene oder verdeckte Einlagen (Nr. 1), Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehen lassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war (Nr. 2), und Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehen lassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war (Nr. 3). Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel i.S.d. § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 oder 3 EStG bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte (§ 17 Abs. 2a Satz 4 EStG). Gem. § 52 Abs. 25a Satz 1 EStG ist die Neuregelung in § 17 Abs. 2a EStG erstmals für Veräußerungen i.S.v. § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG nach dem 31.07.2019 anzuwenden. Nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG ist § 17 Abs. 2a Satz 1–4 EStG auf Antrag des Stpfl., aber auch für Veräußerungen i.S.v. § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG vor dem 31.07.2019 anzuwenden.

Kernaussage: Bisherige Rechtsgrundsätze zur Bewertung von (ehemals) eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen gelten im neuen Recht fort

21 e) Die von der Rspr. entwickelten Grundsätze zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche AK im Rahmen des § 17 EStG, insb. hinsichtlich stehen gelassener Darlehen, gelten hinsichtlich derer Bewertung nach der Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG durch das WElektroMobFördG fort (so im Ergebnis auch Schmidt, in: HHR [Hrsg.], § 17 EStG Rn. J20-1 und J20-4; Gosch, in: Kirchhof/Seer [Hrsg.], EStG, 22. Aufl., § 17 Rn. 99c und 99cb; Oellerich, in: Bordewin/Brandt [Hrsg.], § 17 EStG Rn. 267; Trossen, in: BeckOK EStG, 16. Ed. 01.07.2023, § 17 EStG Rn. 520; Trossen, GmbH-StB 2019 S. 105 [106]; Krumm, FR 2020 S. 197 [202]; Werth, FR 2020 S. 530 [537]; Jachmann-Michel, BB 2020 S. 727 [733 f.]; Graw, DB 2020 S. 690 [694]; Kubik/Münch, BB 2020 S. 1003 [1004]; Weber-Grellet, DB 2021 S. 81 [86]; BMF vom 07.06.2022, BStBl. I 2022 S. 897, Rn. 17; wohl auch Förster, DB 2018 S. 336 [341]; Ott, DStZ 2019 S. 648 [651]; Fuhrmann, KÖSDI 2019, 21434 [21440]; Fuhrmann, NWB 2020 S. 150 [154]; Rund/Junkers, GmbHR 2020 S. 355 [359]; Förster/v. Cölln/Lentz, DB 2020 S. 353 [355 f.]; a.A. Demuth, KÖSDI 2020, 21771 [21777]; Levedag, GmbHR 2021 S. 14 [19 f.]; Levedag, in: Schmidt [Hrsg.], EStG, 42. Aufl., § 17 Rn. 189; Ott, DStR 2020

S. 313 [317]; Ott, StuB 2020 S. 85 [90]; Karrenbrock, in: Littmann/Bitz/Pust [Hrsg.], § 17 EStG Rn. 281f, wonach jew. ein stehen gelassenes Darlehen mit dem Nennwert zu berücksichtigen sei).

Wortlaut der Norm

22 aa) Der Wortlaut der Norm steht dem nicht entgegen. § 17 Abs. 2a EStG enthält keine Regelung zur Bewertung der nachträglichen AK (Levedag, a.a.O., § 17 Rn. 189; Krumm, FR 2020 S. 197 [202]; Ott, StuB 2020 S. 85 [90]). Die in § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG verwendete Formulierung „soweit“ verdeutlicht, dass Darlehensverluste nur in dem Umfang zu berücksichtigen sind, wie sie gesellschaftsrechtlich veranlasst sind (so wohl auch Fuhrmann, NWB 2020 S. 150 [154]).

Motive des Gesetzgebers

23 bb) Für eine Anwendung der Grundsätze zur Bewertung nachträglicher AK entsprechend der gesetzlich überholten Rspr. auf § 17 Abs. 2a EStG spricht zudem der aus den Gesetzesmaterialien erkennbar werdende Wille des Gesetzgebers (so im Ergebnis auch Förster/v. Cölln/Lentz, DB 2020 S. 353 [355 f.]).

(Positives) Nichtanwendungsgesetz

24 aaa) Durch die Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG wollte der Gesetzgeber an die bisherige Rspr. zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche AK im Rahmen des § 17 EStG anknüpfen und deren Aufgabe rückgängig machen. Nach dem RegE zum Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 09.08.2019 (BR-Drucks. 356/19 S. 122) sollte die Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche AK nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG, wenn bereits die Gewährung des Darlehens oder das Stehen lassen bei einer Krise der darlehensnehmenden KapGes. gesellschaftsrechtlich veranlasst war, sicherstellen, dass in der Krise aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gewährte oder stehen gelassene Darlehen – abweichend von den Senatsurteilen vom 11.07.2017 (a.a.O.) und vom 20.07.2018 – IX R 5/15 (BStBl. II 2019 S. 194 = DB 2018 S. 2911) – auch dann steuermindernd berücksichtigt werden, wenn das Darlehen nach den Grundsätzen des MoMiG zu behandeln ist (BR-Drucks. 356/19 S. 122). Indem der Gesetzgeber in § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche AK bei den Einkünften nach § 17 EStG entsprechend der überholten Rechtsprechungsgrundsätze geregelt hat, hat er die Nichtanwendung der Aufgabe dieser Rspr. kodifiziert (so wohl auch Schmidt, a.a.O., § 17 EStG Rn. J20-1 und J20-4) und damit zum Ausdruck gebracht, dass er sich die Grundsätze der bisherigen Rspr. zu Eigen machen wollte.

25 Dies kommt auch in den Empfehlungen der Ausschüsse an den Bundesrat vom 28.09.2020 zum Entwurf des JStG 2020 zum Ausdruck, wonach die Rückkehr zur überholten Rspr. mit der Einführung von § 17 Abs. 2a Satz 1–4 EStG kritisch gesehen werde (BR-Drucks. 503/1/20 S. 20).

Ursprüngliche Planungen im RegE wurden später kassiert

26 bbb) Zwar ist den Kläger zuzugeben, dass die Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG jedenfalls nach dem RegE auch dazu dienen sollte, eine steuerliche Berücksichtigung von Darlehensverlusten zu gewährleisten, da der Darlehensausfall ab dem Vz. 2020 nicht mehr § 20 Abs. 2 EStG unterfallen sollte (BR-Drucks.

356/19 S. 122). Die noch im RegE vorgesehene Änderung von § 20 Abs. 2 EStG ist im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens (vgl. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 06.11.2019, BT-Drucks. 19/14873 S. 32) jedoch entfallen. Das Festhalten an der Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG belegt, dass der Gesetzgeber bestimmte Darlehensverluste als nachträgliche AK abweichend von den Senatsurteilen vom 11.07.2017 (a.a.O.) und vom 20.07.2018 (a.a.O.) entsprechend den bis dahin gültigen Rechtsprechungsgrundsätzen berücksichtigt wissen wollte.

Gesetzesbegründung liefert keine Anhaltspunkte für abweichende Bewertung

27 ccc) Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus der Gesetzesbegründung zur Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 25a EStG. Nach dem RegE soll die antragsabhängige rückwirkende Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG sicherstellen, dass der Stpfl. Darlehensverluste weiterhin unbeschränkt nach § 17 EStG gewinnmindernd berücksichtigen kann und diese bei einer Beteiligung von unter 10% nicht im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen in einem gesonderten Verlustverrechnungskreis „eingesperrt“ werden (BR-Drucks. 356/19 S. 134). Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber die Grundsätze der bisherigen Rspr. zur Bewertung von Aufwendungen für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen habe aufgeben wollen, sind der Gesetzesbegründung nicht zu entnehmen.

Ratio der Norm

28 cc) Auch der Sinn und Zweck sprechen für eine Anwendung der Grundsätze zur Bewertung nachträglicher AK entsprechend der bisherigen Rechtsgrundsätze.

Berücksichtigung des objektiven Nettoprinzips und der Finanzierungsfreiheit des Gesellschafters, ...

29 aaa) Sowohl die Finanzierungsfreiheit als auch das objektive Nettoprinzip gebieten nichts Gegenteiliges (a.A. zur Finanzierungsfreiheit Karrenbrock, a.a.O., § 17 EStG Rn. 281f).
30 (1) § 17 Abs. 2a Satz 3 EStG dient der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips und der Finanzierungsfreiheit der Gesellschafter, indem die Vorschrift nach dem Vorgesagten eine steuermindernde Berücksichtigung bestimmter Darlehensverluste in Abweichung von den Senatsurteilen vom 11.07.2017 (a.a.O.) und vom 20.07.2018 (a.a.O.) und in Anknüpfung an die bis dahin gültigen Rechtsprechungsgrundsätze als nachträgliche AK bei Verlusten aus gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehen gewährleistet (vgl. BR-Drucks. 356/19 S. 122).

31 (2) Das (objektive) Nettoprinzip wird durch den Grundsatz eingeschränkt, dass Verluste in der Privatsphäre des Stpfl. einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigt werden. Das ESt-Recht respektiert ferner die Entscheidung der Gesellschafter, der Gesellschaft nicht Eigenkapital, sondern Fremdkapital zur Verfügung zu stellen (BFH vom 20.08.2013 – IX R 43/12, Rn. 10). Diese Freiheit ist jedoch nur tangiert, sofern die zur Verfügungstellung von Kapital der Finanzierung der Gesellschaft dient.

... soweit ein Veranlassungszusammenhang zwischen der Beteiligung an der KapGes. und den Finanzierungsverlusten besteht – Wert bei Kriseneintritt

32 (3) Sowohl das objektive Nettoprinzip als auch die Finanzierungsfreiheit setzen mithin für eine Berücksichtigung eines Darlehensverlusts als nachträgliche AK bei den Einkünften aus § 17 EStG einen Veranlassungszusammenhang

zwischen der Beteiligung und den Aufwendungen voraus. Dieser ist in dem Erfordernis einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 und Abs. 2a Satz 4 EStG festgeschrieben. Eine solche Veranlassung besteht bei stehen gelassenen Darlehen jedoch nur in Höhe ihres Teilwerts bei Eintritt in die Krise. Bei einem stehen gelassenen Darlehen fehlt es zunächst an einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung. Vielmehr tritt diese erst ein, wenn ein fremder Dritter das Darlehen bei Eintritt in die Krise zurückgefordert hätte (§ 17 Abs. 2a Satz 4 EStG; BFH vom 04.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999 S. 344 = DB 1998 S. 113, unter 2. b)). Daher liegt auch nur in Höhe des Teilwerts des Darlehens zu diesem Zeitpunkt die für eine steuermindernde Berücksichtigung erforderliche gesellschaftsrechtliche Veranlassung vor.

Rückwirkende Anwendung berührt nicht die Bewertungsfrage

33 bbb) Entgegen dem klägerischen Vortrag sollten ferner durch die Möglichkeit der rückwirkenden Anwendung von § 17 Abs. 2a Satz 1 bis 4 EStG die Grundsätze der Rspr. zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche AK im Rahmen des § 17 EStG nicht „überschrieben“ werden. Vielmehr soll hiermit – wie oben dargelegt – sichergestellt werden, dass eine gewinnmindernde Berücksichtigung von Darlehensverlusten bei § 17 EStG nach den ursprünglichen, von der Senatsrechtsprechung aufgestellten Grundsätzen bis zur Einfügung von § 17 Abs. 2a EStG durch das WElektroMobFördG mit Wirkung zum 01.01.2020 (Art. 39 Abs. 2 i.V.m. Art. 2 Nr. 10 WElektroMobFördG) möglich ist und diese bei Beteiligungen von unter 10% nicht im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen in einem gesonderten Verlustverrechnungskreis „eingesperrt“ werden (BR-Drucks. 356/19 S. 134).

Systematik der Norm

34 dd) Schließlich sprechen systematische Erwägungen für die Beibehaltung der bisherigen Bewertungsgrundsätze.

Gesellschaftsrechtliche Veranlassung (erst) bei Stehenlassen der Finanzierungshilfe im Kriseneintritt

35 aaa) Auch die für eine Berücksichtigung eines Darlehensverlusts als nachträgliche AK nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG erforderliche gesellschaftsrechtliche Veranlassung stellt nach Satz 4 der Vorschrift auf den Moment des Eintritts der Krise ab. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt hiernach regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel i.S.v. § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte. Diese Differenzierung kommt auch durch die Verwendung des Begriffs „soweit“ in § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG zum Ausdruck. Indem § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG die gesellschaftsrechtliche Veranlassung regelt, sind die Wertungen dieser Vorschrift auch auf § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG, der sich zwar der Begrifflichkeit der „gesellschaftsrechtlichen Veranlassung“ bedient, diese aber nicht selbst definiert, anzuwenden. Es wäre widersprüchlich, für die gesellschaftliche Veranlassung als tatbestandliches Merkmal für eine steuerliche Berücksichtigung nachträglicher AK auf den Moment des Eintritts der Krise, auf Rechtsfolgenebene für die Bewertung jedoch auf den Zeitpunkt der jeweiligen Darlehensvereinbarung durch die Berücksichtigung des

Nennbetrags abzustellen (so im Ergebnis auch Weber-Grellet, DB 2021 S. 81 [86]; krit. Levedag, GmbHR 2021 S. 14 [19]). I.Ü. lässt der offene Wortlaut von § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG („liegt regelmäßig vor“) eine abweichende Würdigung für noch vor der Krise gewährte, aber für diese bestimmte Darlehen sowie Finanzplandarlehen entsprechend der Rspr. zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche AK im Rahmen des § 17 EStG zu.

Verhältnis zur Berücksichtigung von Darlehensverlusten gem. § 20 Abs. 2 EStG

36 bbb) Aus dem Verhältnis zu den Einkünften aus Kapitalvermögen ergibt sich nichts anderes. Zwar sind Darlehensverluste nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG in Höhe des Nennwerts des Darlehens steuerlich zu berücksichtigen. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG findet nach der Anwendungsregelung in § 52 Abs. 28 Satz 16 Hs. 1 EStG jedoch keine Anwendung auf Erträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 01.01.2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der am 31.12.2008 anzuwendenden Fassung (a.F.), aber keine Kapitalforderungen i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG a.F. waren. Diese durch das Rückwirkungsverbot zum Ausdruck kommende gesetzgeberische Wertung zur zeitlichen Berücksichtigung von Erträgen aus Kapitalforderungen bei den Einkünften aus § 20 EStG kann nicht durch einen Ansatz des Nennwerts anstelle des Teilwerts bei Eintritt der Krise bei stehen gelassenen Darlehen bei den Einkünften aus § 17 EStG umgangen werden. I.Ü. ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG im Anwendungsbereich des § 17 EStG nicht verdrängt und kann zu einer anderen Auslegung herangezogen werden. Auch im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG bei einem Ansatz mit dem Teilwert kann der Darlehensausfall in Höhe des nicht werthaltigen Teils bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden. § 20 Abs. 8 EStG steht dem nicht entgegen (BFH vom 20.06.2023 – IX R 2/22, DB 2023 S. 2090, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

Einlage von Darlehen in ein Betriebsvermögen

37 ccc) Die Rspr. zur Bewertung von Einlagen wertgeminderter Gesellschafterdarlehen aus dem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen ist nicht auf die hier streitige Frage der Bewertung nachträglicher AK nach § 17 Abs. 2a Satz 3 EStG zu übertragen. Nach dem Urteil des BFH vom 29.11.2017 – X R 8/16 (BStBl. II 2018 S. 426 = DB 2018 S. 997, Rn. 68) hat die Einlage wertgeminderter Darlehensforderungen in Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Hs. 2 Buchst. b EStG mit dem Wert zu erfolgen, mit dem die Forderung in den Fällen des § 17 EStG als nachträgliche AK zu berücksichtigen wäre. Dieser Rechtssatz gibt aber keine Antwort auf die Frage, in welcher Höhe nachträgliche AK angefallen sind. I.Ü. lässt sich die Wertung der Rspr. zur Bewertung von Einlagen wertgeminderter Gesellschafterdarlehen aus dem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen aufgrund der unterschiedlichen Ausgangslagen nicht auf den vorliegenden Streitfall übertragen. In den der vorgenannten Rspr. zugrunde liegenden Konstellationen erfolgt ein Wechsel der Zugehörigkeit. Aufgrund der Einlage aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen unterliegt das wertgeminderte Gesellschafterdarlehen nicht mehr der Besteuerung nach § 20 EStG,

sondern nach § 15 EStG. Anders ist dies jedoch im vorliegenden Fall. Das Darlehen bleibt Privatvermögen, ein Wechsel der Zugehörigkeit findet nicht statt. Soweit der Darlehensverlust nicht bei § 17 EStG berücksichtigt werden kann, kommt eine Berücksichtigung bei § 20 EStG in Betracht.

Teilwert des Darlehensrückzahlungsanspruchs betrug im Streitfall bei Kriseneintritt Null

38 ee) Nach diesen Maßstäben hat das FG zutreffend angenommen, dass das Gesellschafterdarlehen als stehen gelassenes Darlehen nur in Höhe dessen Teilwerts bei Eintritt der Krise zu nachträglichen AK i.S.d. § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG führt. Dieser Wert beträgt im Streitfall 0 €.

Keine Anerkennung des Verlusts bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, ...

39 2. Rechtsfehlerfrei hat das FG auch eine Berücksichtigung des Darlehensausfalls nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG versagt.

... da Altfall

40 a) Soweit § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG Vorgänge, die den Begriff der Veräußerung nicht erfüllen (Einlösung, Rückzahlung, Abtretung, verdeckte Einlage in eine KapGes., Vereinnahmung eines Auseinandersetzungsguthabens), fiktiv einer Veräußerung gleichstellt, ist die Vorschrift nur auf Sachverhalte anwendbar, für die der Anwendungsbereich der durch das UntStRefG 2008 vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007 S. 1912) neu eingeführten Veräußerungstatbestände in § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG eröffnet ist (BFH vom 14.01.2020 – IX R 9/18, BStBl. II 2020 S. 490 = DB 2020 S. 1658, Rn. 17, m.w.N.).

41 b) Nach der durch Art. 1 Nr. 16 UntStRefG 2008 neu eingeführten Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Diese Regelung bestimmt, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art gehören, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder geleistet worden ist, auch wenn die Höhe der Rückzahlung oder des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt – und zwar ohne Rücksicht auf die Bezeichnung und die zivilrechtliche Ausgestaltung der Kapitalanlage.

42 c) Nach § 52 Abs. 28 Satz 16 EStG ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 erstmals auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge aus der Veräußerung sonstiger Kapitalforderungen anzuwenden. Für Kapitalerträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 01.01.2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG a.F., aber nicht Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG a.F. (sog. Finanzinnovationen) sind, ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 nicht anzuwenden (§ 52 Abs. 28 Satz 16 EStG; vgl. BFH vom 14.01.2020, a.a.O., Rn. 15 f., m.w.N.).

43 d) Diesen Maßstäben ist das FG gefolgt und hat dementsprechend zutreffend eine Berücksichtigung des Darlehensausfalls bei den Einkünften aus Kapitalvermögen versagt, da es die Voraussetzungen einer Finanzinnovation i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG a.F. als nicht gegeben ansah. Dem sind die Kläger im Revisionsverfahren nicht entgegengetreten. (...)

Einkommensteuer/Gewerbsteuer

»DB1452833

Zur Mitunternehmerstellung einer GbR; Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte: Keine Geringfügigkeitsgrenze, keine GewSt-Pflicht der aufwärts abgefärbten Obergesellschaft

AO § 41; EStG § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2, § 52 Abs. 32a; GewStG § 2 Abs. 1

1. Dass eine GbR nach der bis 2001 geltenden Rspr. zivilrechtlich nicht Kommanditistin einer KG sein und auch nicht als solche in das Handelsregister eingetragen werden konnte, steht der Annahme ihrer Mitunternehmerstellung nicht zwingend entgegen.
2. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG ist in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte abfärben, verfassungsgemäß (Bestätigung BFH vom 06.06.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020 S. 649 = DB 2019 S. 1992).
3. Der in § 52 Abs. 32a EStG 2007 angeordnete zeitliche Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG 2007, der in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG fortwirkt, verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (Bestätigung BFH vom 19.07.2018 – IV R 39/10, BStBl. II 2019 S. 77 = DB 2018 S. 2477).
4. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der GewSt unterliegender Gewerbebetrieb gilt (Bestätigung BFH vom 06.06.2019, a.a.O.).

BFH, Urteil vom 05.09.2023 – IV R 24/20

Redaktionelle Hinweise:

- BFH vom 06.06.2019 – IV R 30/16, DB 2019 S. 1992 = DB1311203;
- zu den Folgen des BFH-Urteils vom 06.06.2019 (IV R 30/16) auf die GewSt vgl. oberste Finanzbehörden der Länder, gleichlautende Erlasse vom 01.10.2020, DB 2020 S. 2216 = DB1346622;
- zur Kommentierung des BFH-Urteils vom 19.07.2018 – IV R 39/10 (GewSt-Pflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft) vgl. *Moritz*, StR Kompakt vom 29.11.2018 = DB1288543;
- zum Nichtvorliegen einer GewSt-Pflicht bei Aufwärtsabfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG vgl. *Weiss*, DB 2019 S. 2316 = DB1312535;
- zur Bagatellgrenze bei der Aufwärtsinfektion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG vgl. *Weiss*, DB 2016 S. 2133 = DB1211122.

Umsatzsteuer

»DB1452335

Zeitpunkt der Vereinnahmung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG bei Überweisungen

Ist-Besteuerung – Vereinnahmung – Gutschrift – Girokonto – Wertstellung – Valutierung

UStG § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b, § 20; MwStSystRL Art. 66 Abs. 1

Buchst. b; BGB § 675t Abs. 1

Bei Überweisungen liegt eine Vereinnahmung des Entgelts i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG auch dann erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers vor, wenn die Wertstellung (Valutierung) bereits zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wird.

BFH, Urteil vom 17.08.2023 – V R 12/22

Streitig ist, ob die Vereinnahmung eines Entgelts erst am Tag der Gutschrift des Überweisungsbetrags oder bereits zuvor am Tag der rückwirkenden Wertstellung (Valutierung) vorliegt.

Beim Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger), dem die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) zumindest konkludent bewilligt worden war, fand im Juli 2020 eine USt-Sonderprüfung für das zweite Halbjahr 2019 statt. In Auswertung des Prüfungsberichts berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (FA) im USt-Jahresbescheid für das Jahr 2019 (Streitjahr) Entgelte für steuerbare Umsätze i.H.v. ... €. Obwohl dieser Betrag erst am 02.01.2020 auf dem Girokonto des Klägers gebucht worden sei, sei er bereits aufgrund einer rückwirkenden Wertstellung zum 31.12.2019 – und damit im Streitjahr – i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG vereinnahmt worden.

Der Einspruch gegen den USt-Jahresbescheid 2019, den das FA zuletzt aus hier nicht streitigen Gründen am 18.05.2021 änderte, hatte keinen Erfolg. Der hiergegen erhobenen Klage gab das FG mit seinem in EFG 2023 S. 590 veröffentlichten Urteil statt. Bei Überweisungen sei ein Entgelt nicht im Zeitpunkt der „Gutschrift (Datum der Wertstellung)“ auf dem Konto des Empfängers vereinnahmt, sondern im „Zeitpunkt der Buchung“, da das Geld davor faktisch noch nicht verfügbar sei.

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG. Das FG habe zu Unrecht angenommen, der Kläger habe das Entgelt im Streitjahr noch nicht vereinnahmt. Nach § 675t BGB und Art. 87 Abs. 1 und 2 RL (EU) 2015/2366 des EU-Parlaments und des Rates vom 25.11.2015 über Zahlungsdienste im Binnenmarkt, zur Änderung der RL 2002/65/EG, RL 2009/110/EG und RL 2013/36/EU und der VO (EU) Nr. 1093/2010 sowie zur Aufhebung der RL 2007/64/EG (ABIEU Nr. L 337 vom 23.12.2015 S. 35) – RL (EU) 2015/2366 – müssten die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass das Datum der Wertstellung einer Gutschrift spätestens der Geschäftstag sei, an dem der Betrag dem Konto des Zahlungsdienstleisters des Zahlungsempfängers gutgeschrieben worden sei. Dementsprechend sei das Entgelt bereits am Wertstellungstag verfügbar gewesen. Nicht erforderlich sei, dass der Empfänger über den gutgeschriebenen Betrag frei verfügen könne. Während die Buchung nur ein Verwaltungsvorgang sei, müsse das Geld zur Wertstellung bei der Bank auch vorhanden sein. Somit sei das Entgelt am 31.12.2019 und damit noch im Streitjahr vereinnahmt worden. (...)

AUS DEN GRÜNDEN

Revision des FA unbegründet

1 ... 8 Die Revision des FA ist nach § 126 Abs. 2 FGO unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Kläger das Entgelt nicht im Streitjahr vereinnahmt hat.

USt entsteht bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) ...

9 1. Bei Überweisungen liegt eine Vereinnahmung des Entgelts i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG auch dann erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers vor, wenn die Wertstellung (Valutierung) bereits zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wird.

... mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Entgeltvereinnahmung

10 a) Die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen entsteht bei der im Streitfall vorliegenden Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Unionsrechtliche Grundlage der Ist-Besteuerung

Diese Vorschrift beruht unionsrechtlich auf der Ermächtigung in Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, nach der die Mitgliedstaaten vorsehen können, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze spätestens bei der Vereinnahmung des Preises entsteht.

Vereinnahmung erfordert, dass der Unternehmer über die Gegenleistung wirtschaftlich verfügen kann

11 b) Die Vereinnahmung i.S.v. § 13 UStG erfordert, dass der Unternehmer über die Gegenleistung für seine Leistung wirtschaftlich verfügen kann (BFH vom 29.01.1987 – V R 53/76, BStBl. II 1987 S. 516 = DB 1987 S. 1820, unter II. 1. d); BFH vom 22.06.2021 – V R 16/20, BFHE 272 S. 563 = DB 2021 S. 2472, Rn. 22; Birkenfeld, in: Birkenfeld/Wäger [Hrsg.], USt-Hdb., § 152 Rn. 21; Herbert, in: Hartmann/Metzenmacher [Hrsg.], § 13 UStG Rn. 152; Leipold, in: Sölch/Ringleb [Hrsg.], USt, § 13 UStG Rn. 103; Michel, in: Offerhaus/Söhn/Lange [Hrsg.], § 20 UStG Rn. 167; Nieskens, in: Rau/Dürwächter [Hrsg.], § 13 UStG Rn. 627).

Bei Überweisungen erfolgt Vereinnahmung im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers

Bei Überweisungen kommt es daher zur Vereinnahmung im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers (vgl. BFH vom 29.11.2022 – XI R 2/22, BStBl. II 2023 S. 731 = DB 2023 S. 1066, Rn. 23; BeckOK UStG/Hannisch, 35. Ed. 21.12.2022, § 13 UStG Rn. 39.2; Herbert, a.a.O., § 13 UStG Rn. 153; Hundt-Eßwein, in: Offerhaus/Söhn/Lange [Hrsg.], § 13 UStG Rn. 54; Leipold, a.a.O., § 13 UStG Rn. 105; Reiß, in: Reiß/Krausel/Langer [Hrsg.], UStG § 13 Rn. 35; Wäger, in: Wäger [Hrsg.], UStG, 2. Aufl., § 13 Rn. 69).

Unerheblich für die Vereinnahmung ist dagegen, ...

12 c) Für das Vorliegen der Gutschrift ist es unerheblich, ob die Wertstellung (Valutierung) bereits zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wird.

... ob die Wertstellung (Valutierung) bereits zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wurde

13 aa) Bei Überweisungen auf ein Girokonto wie im Streitfall ist zwischen dem Anspruch auf Gutschrift, dem Anspruch auf Wertstellung (Valutierung) und dem Anspruch aus der Gutschrift zu unterscheiden (MünchKomm-BGB/Jungmann, 9. Aufl., § 675t Rn. 1; Grüneberg, in: Grüneberg [Hrsg.], BGB, 82. Aufl., § 675t Rn. 4). Die Wertstellung (Valutierung) gibt dabei den Zeitpunkt an, zu dem der gebuchte Betrag zinswirksam wird (Grüneberg, a.a.O., § 675t Rn. 8). Sie ist eine von der Gutschrift unabhängige Buchung (OLG Hamm vom 24.02.2021 – 31 U 140/19, juris-Rn. 138).

Entgelt steht Kontoinhaber auch dann erst mit Buchung der Gutschrift zur Verfügung, ...

14 bb) Erfolgt – wie im Streitfall – die Wertstellung vor dem Tag der Buchung der Gutschrift, steht der Betrag dem Kontoinhaber gleichwohl erst mit der Buchung der Gutschrift zur Verfügung, da er erst ab diesem Zeitpunkt über den Betrag verfügen kann.

... wenn Wertstellung vor Buchungstag erfolgte

Die zeitlich mit Rückwirkung vorgenommene Valutierung ist für die Vereinnahmung i.S.v. § 13 UStG unbeachtlich. Denn maßgeblich ist, dass über die Gegenleistung (als den zu vereinnahmenden Betrag) wirtschaftlich verfügt werden kann (BFH vom 22.06.2021, a.a.O., Rn. 22). Dies erfordert die Verfügungsmöglichkeit über den gutgeschriebenen Betrag und nicht nur eine auf die Zinswirksamkeit bezogene Wertstellung.

FG hat eine Vereinnahmung im Streitjahr zu Recht verneint ...

15 2. Danach hat das FG die Vereinnahmung des erst am 02.01.2020 gutgeschriebenen, aber bereits zum 31.12.2019 valutierte Entgelts im Streitjahr zutreffend verneint.

... und hierfür auf den Zeitpunkt abgestellt, an dem der Überweisungsbetrag für den Leistungsempfänger faktisch verfügbar war

Es hat zutreffend auf den Zeitpunkt abgestellt, zu dem der überwiesene Betrag für den Leistungsempfänger auf seinem Konto faktisch verfügbar ist. Dass es dabei den maßgeblichen Anspruch aus der Gutschrift „als Zeitpunkt der Buchung“ umschrieben hat, ist im Hinblick hierauf unbeachtlich, zumal das FG das „Datum der Wertstellung“ zutreffend als nicht maßgeblich angesehen hat.

Entgegen der Auffassung des FA ...

16 ... 17 3. Die Einwendungen des FA hiergegen greifen nicht durch. Dem Verständnis des FA von Art. 87 Abs. 1 und 2 RL (EU) 2015/2366 und § 675t Abs. 1 BGB liegt die Annahme zugrunde, dass diese Vorschriften keine Wertstellung erlaubten, die vor dem Zeitpunkt der Gutschrift liege.

... steht die Abwicklung der Überweisung auch im Einklang mit § 675t Abs. 1 BGB

Tatsächlich steht im Streitfall die Abwicklung der Überweisung im Einklang mit § 675t Abs. 1 BGB. Danach muss zwar die Wertstellung zu dem Geschäftstag erfolgen, an welchem der Betrag dem Zahlungsdienstleister des Zahlungsempfängers gutgeschrieben wurde. Die Gutschrift darf jedoch am folgenden Geschäftstag auf dem Konto des Überweisungsempfängers gebucht werden, sodass auch dann erst der Anspruch aus der Gutschrift zu seinen Gunsten entsteht (§ 675t Abs. 1 Satz 2 BGB; vgl. auch BT-Drucks. 16/11643 S. 112 „valutarische Gutschrift“). (...)

Abgabenordnung

»DB1452338

Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten im Besteuerungsverfahren gem. § 29b AO

AO § 29b, § 32f Abs. 5, § 32i Abs. 2 und 9, § 85, § 93 Abs. 1 Satz 3, § 97 Abs. 1 Satz 3, § 193, § 200 Abs. 1 Satz 2; DSGVO Art. 4 Nr. 1, Nr. 2 und 7, Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e, Abs. 2 und Abs. 3 Satz 1 Buchst. b, Abs. 3 Satz 2–4, Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. g, Art. 17 Abs. 1 Buchst. d und Abs. 3 Buchst. b, Art. 21 Abs. 1 Satz 1, Art. 23 Abs. 1; GG Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 101 Abs. 1 Satz 2, Art. 103 Abs. 1; EUGrdRCh Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1; AEUV Art. 267 Abs. 2 und 3, Art. 288 Abs. 2 Satz 2; FGO § 74, § 96 Abs. 2

1. § 29b AO legitimiert die Finanzbehörde, unter den dort genannten Voraussetzungen für sämtliche das Steuerverfahrensrecht betreffende Maßnahmen personenbezogene Daten zu verarbeiten.
2. § 29b AO genügt den Vorgaben des Art. 6 Abs. 3 DSGVO und verletzt nicht das unionsrechtliche Normwiederholungsverbot.
3. § 29b AO verstößt weder gegen das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) noch gegen das Recht auf Schutz personenbezogener Daten gem. Art. 8 Abs. 1 EUGrdRCh.

BFH, Urteil vom 05.09.2023 – IX R 32/21

Das FA ordnete beim Kläger (Kl.), einem RA, eine Außenprüfung zur ESt und USt an. Zugleich forderte es den Kl. auf, bis zum Prüfungsbeginn die Auszüge seines betrieblichen Bankkontos zu übersenden. Nachdem der Kl. dieser Aufforderung nicht nachgekommen war, ersuchte das FA unter Hinweis auf § 97 Abs. 1 Satz 1 und 3 i.V.m. § 93 Abs. 1 Satz 3 AO das kontoführende Geldinstitut (G) um Vorlage der Kontoauszüge. Diesem Ersuchen kam G nach. Der Kl. wandte sich gegen das Vorlageersuchen und machte geltend, § 97 AO genüge nicht den Anforderungen des Art. 6 Abs. 3 DSGVO. Das FA wies die Eingabe des Kl., die es als Widerspruch gegen die Verarbeitung personenbezogener Daten gem. Art. 21 Abs. 1 DSGVO wertete, zurück. Die Klage zum FG, mit der der Kl. ein Recht auf Löschung seiner personenbezogenen Daten gem. Art. 17 Abs. 1 Buchst. d DSGVO beanspruchte und hilfsweise seinen Widerspruch gem. Art. 21 Abs. 1 DSGVO weiterverfolgte, hatte keinen Erfolg. Der BFH wies die Revision zurück und führte aus:

AUS DEN GRÜNDEN

1 ... 14 I. ... II. Die Revision ist unbegründet und daher gem. § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. (...)

Kein Datenlöschungsanspruch ...

15 ... 16 1. ... 2. Das FG hat frei von Rechtsfehlern entschieden, dass der Kl. keinen Anspruch auf Löschung der vom FA verarbeiteten personenbezogenen Daten hat. Die Voraussetzungen der insoweit einzig in Betracht kommenden Rechtsgrundlage des Art. 17 Abs. 1 Buchst. d DSGVO, (...), sind nicht erfüllt.

... gem. Art. 17 Abs. 1 Buchst. d DSGVO

17 a) Nach Art. 17 Abs. 1 Buchst. d DSGVO hat die betroffene Person das Recht, von dem Verantwortlichen zu verlangen, dass sie betreffende personenbezogene Daten unverzüglich gelöscht werden, sofern jene Daten unrechtmäßig verarbeitet wurden.

Begriff der personenbezogenen Daten

18 aa) Personenbezogene Daten sind alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen (Art. 4 Nr. 1 Hs. 1 DSGVO). Unter einer „Verarbeitung“ im datenschutzrechtlichen Sinne wird jeder mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführte Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten wie das Erheben, das Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung, der Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung verstanden (Art. 4 Nr. 2 DSGVO). (...)

Datenverarbeitung unterliegt einem Verbot mit Erlaubnisvorbehalt

19 bb) Die Verarbeitung personenbezogener Daten ist nur rechtmäßig, wenn mindestens eine der in Art. 6 Abs. 1 DSGVO genannten Bedingungen erfüllt ist (Verbot mit Erlaubnisvorbehalt; ...). Dies ist u.a. nach Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e DSGVO der Fall, wenn die Verarbeitung für die Wahrnehmung einer Aufgabe erforderlich ist, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde. Hierfür bedarf es gem. Art. 6 Abs. 3 Satz 1 DSGVO einer Rechtsgrundlage, die entweder durch das Unionsrecht (Buchst. a) oder durch das Recht der Mitgliedstaaten, dem der Verantwortliche unterliegt (Buchst. b), festgelegt wird. Das Unionsrecht oder das Recht der Mitgliedstaaten müssen ferner ein im öffentlichen Interesse liegendes Ziel verfolgen und in einem angemessenen Verhältnis zu dem verfolgten legitimen Zweck stehen (Art. 6 Abs. 3 Satz 4 DSGVO).

Verschärfte Regelungen für besondere (sensible) personenbezogene Daten

20 Ergänzend zu den Regelungen in Art. 6 DSGVO bestimmt Art. 9 Abs. 1 DSGVO, dass u.a. die Verarbeitung personenbezogener Daten, aus denen die rassische und ethnische Herkunft, politische Meinungen, religiöse oder weltanschauliche Überzeugungen oder die Gewerkschaftszugehörigkeit hervorgehen, grds. untersagt ist. Hiervon lässt die Verordnung u.a. dann eine Ausnahme zu, wenn die Verarbeitung auf der Grundlage des Unionsrechts oder des Rechts eines Mitgliedstaats, das in angemessenem Verhältnis zu dem verfolgten Ziel steht, den Wesensgehalt des Rechts auf Datenschutz wahrt und angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Grundrechte und Interessen der betroffenen Person vorsieht, aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erforderlich ist (Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO).

Umsetzung durch den nationalen Steuergesetzgeber: § 29b AO

21 cc) Der deutsche Gesetzgeber hat für das Verwaltungsverfahren in Steuersachen durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 (BGBl. I 2017 S. 2541) mit § 29b AO eine bereichsspezifische Rechtsgrundlage sowohl zur Verarbeitung personenbezogener Daten i.S.v. Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e DSGVO als auch solcher gem. Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO geschaffen.

22 Nach § 29b Abs. 1 AO ist die Verarbeitung personenbezogener Daten durch eine Finanzbehörde zulässig, wenn sie zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgabe oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist. Abs. 2 Satz 1 der Vorschrift regelt, dass die Verarbeitung der in Art. 9 Abs. 1 DSGVO genannten – besonderen (sensiblen) – personenbezogenen Daten durch eine Finanzbehörde zulässig ist, soweit die Verarbeitung aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erforderlich ist und soweit die Interessen des Verantwortlichen an der Datenverarbeitung die Interessen der betroffenen Person überwiegen. In diesem Fall hat die Finanzbehörde angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Interessen der betroffenen Person vorzusehen, wobei § 22 Abs. 2 Satz 2 BDSG entsprechend anzuwenden ist (§ 29b Abs. 2 Satz 2 AO).

„Kopfnorm“ für das gesamte steuerliche Verfahrensrecht

23 Die Vorschrift des § 29b AO legitimiert die Finanzbehörden unter den dort genannten Voraussetzungen für *sämtliche* das Steuerverfahrensrecht betreffende Maßnahmen zur Verarbeitung personenbezogener Daten. Es handelt sich um die „Kopfnorm“ des Vierten Abschnitts des Ersten Teils der AO (vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse [Hrsg.], § 29b AO Rn. 1), durch die die Finanzbehörde berechtigt wird, zum Zweck der Erfüllung ihrer Aufgaben personenbezogene Daten zu verarbeiten (Krumm, DB 2017 S. 2182 [2189]). Die Norm ist damit getragen von den verfassungsrechtlichen Geboten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) sowie der diese Gebote im Steuerverfahrensrecht umsetzenden Vorschrift des § 85 AO (BT-Drucks. 18/12611 S. 76 f.). Allerdings beschränkt sich der Anwendungsbereich des § 29b AO auf solche Datenverarbeitungen, die bereits bei ihrer Einführung Gegenstand steuerverfahrensrechtlicher Verwaltungs- und Eingriffsbefugnisse waren. Die Vorschrift bietet keine Grundlage für die Schaffung neuer Formen der Datenerhebung (Ehrke-Rabel, FR 2019 S. 45 [49]).

Anwendung auf den Streitfall

24 b) Nach diesen Rechtsgrundlagen hat das FA als Verantwortlicher i.S.v. § 2a Abs. 3 AO i.V.m. Art. 4 Nr. 7 DSGVO zwar den Kl. betreffende personenbezogene Daten verarbeitet (dazu unten aa). Diese Verarbeitung war aber rechtmäßig, da das an G gerichtete und auch erfüllte Vorlageersuchen von § 29b AO gedeckt war (unten bb) und jene Norm den Vorgaben der DSGVO genügt (unten cc). Die einfachrechtlichen und verfassungsrechtlichen Einwendungen des Kl. greifen nicht durch (unten dd und ee).

Verarbeitung personenbezogener Daten durch das FA ...

25 aa) Das FA hat den Kl. betreffende Daten verarbeitet, indem es die von G auf Anforderung übersandten Kontoauszüge zu den Akten genommen hat. Hiermit hat es Daten i.S.v. Art. 4 Nr. 2 DSGVO erhoben, abgefragt und geordnet. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten zu Recht ebenso wenig Streit wie über den Umstand, dass die auf den Kontoauszügen enthaltenen Daten personenbezogenen Charakter gem. Art. 4 Nr. 1 DSGVO haben.

26 Sollte sich aus den verakteten Kontoauszügen – was das FG nicht festgestellt hat – ergeben, dass der Kl. Beiträge an den Verein „... e.V.“ überwiesen hat und wäre dieser Verein politisch

aktiv, hätte das FA insoweit zudem besondere personenbezogene Daten i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DSGVO („politische Meinungen“) verarbeitet.

... war von § 29b AO gedeckt

27 bb) Diese Datenverarbeitung war durch § 29b AO gedeckt.

Erfüllung einer dem FA obliegenden Aufgabe

28 aaa) Die mit dem Vorlageersuchen an G einhergehende Verarbeitung personenbezogener Daten durch das FA, einer Finanzbehörde gem. § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO, war zur Erfüllung einer ihr obliegenden Aufgabe erforderlich (§ 29b Abs. 1 Alt. 1 AO).

29 ... 31 (1) Kernaufgabe der Finanzbehörden ist die gleichmäßige Festsetzung und Erhebung der Steuern nach Maßgabe der Gesetze (§ 85 Satz 1 AO). Die Behörden haben nach Satz 2 der Vorschrift insb. sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden. Den Besteuerungssachverhalt ermittelt die Finanzbehörde von Amts wegen, ... (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO ...). (...) Die Beteiligten – und hierbei insb. die Stpfl. – sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet (§ 90 Abs. 1 Satz 1 AO). (...) Mitwirkungspflichten im Speziellen bestehen im Rahmen einer beim Stpfl. durchzuführenden Außenprüfung (§ 193 AO). (...) Die Beteiligten und andere Personen haben der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen (§ 93 Abs. 1 Satz 1 AO). Auf Verlangen der Finanzbehörde haben die Beteiligten und andere Personen gem. § 97 Abs. 1 Satz 1 AO Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. § 93 Abs. 1 Satz 3 und § 97 Abs. 1 Satz 3 AO regeln, dass andere Personen als die Beteiligten erst dann zur Auskunft bzw. zur Vorlage von Urkunden angehalten werden sollen, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht.

FA war gehalten, an G im Wege einer Drittauskunft heranzutreten

32 (2) Im Streitfall war das FA zur Erfüllung seiner Aufgabe gehalten, die Auszüge des für betriebliche Zwecke genutzten Kontos bei G anzufordern. Der Kl. ist seiner insofern gegenüber der Inanspruchnahme von G vorrangigen Pflicht, die Auszüge zu Beginn der Außenprüfung vorzulegen, nicht nachgekommen. Zur Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der vom Kl. erklärten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben war es erforderlich, die Kontoauszüge von G anzufordern und zu sichten. Das FA konnte seine Aufgabe, den steuerungsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln und zu überprüfen, ohne die Verarbeitung personenbezogener Daten nicht erfüllen. (...)

Kontoauszüge mit besonderen personenbezogenen Daten

33 bbb) Sollten die angeforderten und vorgelegten Kontoauszüge besondere personenbezogene Daten i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DSGVO beinhalten (s.o.), wäre deren Verarbeitung nach § 29b Abs. 2 AO rechtmäßig.

34 ... 35 (1) Das hierfür nach § 29b Abs. 2 Satz 1 AO zum einen erforderliche *erhebliche* öffentliche Interesse liegt vor. Ausreichend ist nicht irgendein – der Allgemeinheit dienendes – öffentliches Interesse; vielmehr muss die Erheblichkeits-

schwelle überschritten werden, d.h. das öffentliche Interesse muss besonders bedeutend sein. Mit Blick auf die verfassungsrechtlich verbürgten Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist diese Qualifikation bei der Verarbeitung von Daten im steuerlichen Verfahrensrecht nach allgemeiner Ansicht erreicht (Drüen, a.a.O., § 29b AO Rn. 15; Mues, in: Gosch [Hrsg.], § 29b AO Rn. 30 ff., 47; Klein/Rüsken, AO, 16. Aufl., § 29b Rn. 29; ...).

36 ... 37 (2) Zum anderen überwiegen die Interessen des FA an der Datenverarbeitung die Interessen des Kl. an einer Untersagung der Verarbeitung. Dies ergibt sich bereits daraus, dass das Vorlageersuchen des FA nicht gezielt zum Gegenstand hatte, besondere personenbezogene Daten i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DSGVO zu verarbeiten. (...)

§ 29b AO ist DSGVO-konform

38 cc) § 29b AO genügt den Anforderungen, die die DSGVO an die Gestattung für die Verarbeitung von einfachen personenbezogenen Daten gem. Art. 6 Abs. 3 DSGVO (dazu unten aaa)) sowie an die Verarbeitung von besonderen personenbezogenen Daten i.S.v. Art. 9 Abs. 2 DSGVO (unten bbb)) stellt.

Vorgaben des Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DSGVO

39 aaa) (1) Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DSGVO gibt vor, dass in der für Verarbeitungen gem. Abs. 1 Buchst. e der Vorschrift erforderlichen Rechtsgrundlage entweder der Zweck der Verarbeitung festgelegt sein muss (Alt. 1) oder der Zweck für die Erfüllung einer Aufgabe erforderlich ist, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde (Alt. 2). Der Verarbeitungszweck muss somit nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt werden, sondern kann sich ebenso aus dem Kontext einer zu erfüllenden bestimmten Aufgabe ergeben (Frenzel, in: Paal/Pauly [Hrsg.], DSGVO/BDSG, 3. Aufl., Art. 6 DSGVO Rn. 41; ...). Dies korrespondiert mit der Erwägung des Ordnungsgebers, dass nicht für jede Verarbeitung ein spezifisches Gesetz verlangt wird (ErwG 45 Satz 2; ...). Vorausgesetzt wird allerdings, dass eine solche Aufgabe durch das Recht hinreichend klar und bestimmt beschrieben wird (Buchner/Petri, in: Kühling/Buchner [Hrsg.], DSGVO/BDSG, 3. Aufl., Art. 6 DSGVO Rn. 121).

Erforderlich zur Aufgabenerfüllung der Finanzverwaltung

40 (2) Dementsprechend wird § 29b Abs. 1 AO bereits der Alt. 2 des Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DSGVO gerecht.

41 Die Verarbeitung personenbezogener Daten ist für die Erfüllung der den Finanzbehörden obliegenden (Kern-)Aufgabe, nämlich der gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung von Steuern nach Maßgabe der Gesetze (Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. § 85 Satz 1 AO), erforderlich. Mit Blick auf die jew. weit gefassten Begriffe der Personenbezogenheit von Daten sowie des Verarbeitens von Daten (Art. 4 Nr. 1 und 2 DSGVO) erscheint es unvorstellbar, dass das Steuerfestsetzungs- und -erhebungsverfahren – insb. vor dem Hintergrund des Amtsermittlungsgrundsatzes (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO) – ohne die Verarbeitung personenbezogener Daten gesetzmäßig und effektiv umzusetzen wäre (in diesem Sinne auch Fischbach, EFG 2022 S. 4 [5]). Die Erfüllung dieser in § 85 Satz 1 AO festgelegten Aufgabe liegt evident im öffentlichen Interesse, was sich bereits darin zeigt, dass der europäische Ordnungsgeber u.a. den „Steuerbereich“ als schützenswertes wichtiges Ziel des all-

gemeinen öffentlichen Interesses erklärt hat (Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO). Dies entspricht auch der Rspr. des EuGH, der zufolge sowohl die Steuererhebung als auch die Bekämpfung von Steuerbetrug als im öffentlichen Interesse liegende Aufgaben i.S.v. Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e DSGVO anzusehen sind (EuGH vom 24.02.2022 – C-175/20, EU:C:2022:124, Rn. 70, m.w.N.).

Zweck der Datenverarbeitung ist zudem in § 29b Abs. 1 AO verankert – zumindest konkludent

42 (3) Unabhängig von Vorgenanntem hat der Gesetzgeber in § 29b Abs. 1 AO den Zweck der Verarbeitung personenbezogener Daten im steuerlichen Verfahrensrecht festgelegt und damit auch die Anforderungen des Art. 6 Abs. 3 Satz 2 Alt. 1 DSGVO erfüllt.

43 § 29b Abs. 1 AO benennt zwar nicht konkret einen Verarbeitungszweck, knüpft aber an die den Finanzbehörden obliegenden Aufgaben an und rechtfertigt für deren Erfüllung die Verarbeitung personenbezogener Daten. Der insoweit zumindest konkludent gefasste Verweis auf die Aufgaben und Zuständigkeiten der Finanzbehörden sowohl in der AO (hier insb. § 85 Satz 1 AO) als auch im FVG (hier insb. § 17 Abs. 2 FVG) genügt, um anzunehmen, dass auch der Zweck der Verarbeitung personenbezogener Daten i.S.v. Art. 6 Abs. 3 Satz 2 Alt. 1 DSGVO gesetzlich festgelegt ist (in diesem Sinne ebenso Wackerbeck, in: HHSp [Hrsg.], § 29b AO Rn. 12; „minimalistische Umsetzung“; ... Drüen, a.a.O., § 29b AO Rn. 1, 10; „nur ... sehr moderate Konkretisierungspflicht“; Krumm, DB 2017 S. 2182 [2190]; Ehrke-Rabel, FR 2019 S. 45 [52]; zweifelnd dagegen Klein/Rüsken, a.a.O., § 29b Rn. 21).

Zulässige Abstraktheit

44 Ein darüber hinausgehendes Konkretisierungs- bzw. Präzisierungsgebot ergibt sich weder aus Art. 6 Abs. 2 und Abs. 3 Satz 4 DSGVO (beide Normen sind als „Kann“-Bestimmungen verfasst) noch aus dem der DSGVO vorangestellten ErwG 45 (der dortige Satz 5 ist ebenfalls als „Kann“-Bestimmung ausgestaltet). Die Fassung abstrakter Erlaubnistatbestände gewährleistet zudem ein hinreichendes Maß an Verwaltungsflexibilität und -ermessen (...); ferner wird der Gefahr einer „Verrechtlichungsfalle“ im Datenschutzrecht entgegengewirkt (BeckOK Datenschutzrecht/Albers/Veit, 45. Ed. 01.08.2023, Art. 6 DSGVO Rn. 80 ...).

Vereinbarkeit mit Normwiederholungsverbot

45 (4) § 29b Abs. 1 AO verletzt auch nicht das unionsrechtliche Normwiederholungsverbot.

46 Dieses Verbot soll sicherstellen, dass die Wirkung einer unmittelbaren Geltung von Verordnungen der EU (Art. 288 Abs. 2 AEUV) nicht vereitelt wird (vgl. EuGH vom 07.02.1973 – C-39/72, EU:C:1973:13, Rn. 17, ... sowie EuGH vom 28.03.1985 – C-272/83, EU:C:1985:147, Rn. 26; ...). Folge dessen ist, dass die Regelungen der DSGVO in einer nationalen Rechtsgrundlage grds. nicht schlicht wiederholt werden dürfen (Frenzel, a.a.O., Art. 6 DSGVO Rn. 33; ... vgl. auch BMF vom 13.01.2020, BStBl. I 2020 S. 143, Rn. 1).

Eng anlehnend, aber nicht schlicht wiederholend

47 Diesen Anforderungen wird § 29b Abs. 1 AO gerecht. Der Wortlaut der Norm ist zwar eng an die Formulierung des Erlaubnistatbestands des Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e

DSGVO angelehnt, beschränkt sich allerdings nicht auf dessen schlichte Wiederholung. § 29b Abs. 1 AO konkretisiert zum einen den Berechtigten einer Verarbeitung personenbezogener Daten, nämlich die Finanzbehörde, und knüpft zum anderen an die ihr obliegenden und von ihr zu erfüllenden Aufgaben an (vgl. auch Wackerbeck, a.a.O., § 29b AO Rn. 12).

DSGVO-Textpassagen dürfen übernommen werden

48 ... 49 Soweit § 29b Abs. 1 AO die Begrifflichkeiten von Art. 6 Abs. 3 Satz 1 Buchst. e DSGVO wörtlich bzw. im Kontext übernimmt (insb. „Verarbeitung“, „Erfüllung einer Aufgabe“, „Ausübung öffentlicher Gewalt“), wird das Normwiederholungsverbot nicht verletzt. Der Ordnungsgeber lässt es zu, jedenfalls „Textpassagen“ der DSGVO im nationalen Recht zu wiederholen, wenn – wie hier – die DSGVO eine Präzisierung durch mitgliedstaatliches Recht zulässt und die Wiederholung als erforderlich gilt, um die Kohärenz sicherzustellen und um die nationalen Vorschriften verständlicher zu formulieren (DSGVO, dort vorangestellter ErwG 8; vgl. zur Ausnahme vom Normwiederholungsverbot bereits EuGH vom 28.03.1985, a.a.O., Rn. 27 ...).

Verhältnismäßigkeitsprinzip wird gewahrt

50 (5) Der Senat hat auch keine Zweifel, dass § 29b Abs. 1 AO ein im öffentlichen Interesse liegendes Ziel verfolgt und in einem angemessenen Verhältnis zu dem verfolgten legitimen Zweck steht (vgl. Art. 6 Abs. 3 Satz 4 DSGVO). Die Verarbeitung personenbezogener Daten dient der Durchführung des Besteuerungsverfahrens (§ 85 AO). Die Vorschrift schließt eine unbeschränkte Datenbevorratung aus; sie macht die Verarbeitung davon abhängig, dass diese final im Zusammenhang mit den Aufgaben der Verwaltung steht („zur Erfüllung“) und darüber hinaus insoweit auch erforderlich ist, d.h. auf das für den Zweck der Verarbeitung notwendige Maß beschränkt wird („Datenminimierung“, vgl. Art. 5 Abs. 1 Buchst. c DSGVO).

Vereinbarkeit von § 29b Abs. 2 AO mit den Vorgaben für ein erhöhtes Schutzniveau sensibler personenbezogener Daten

51 bbb) Schließlich sind auch die speziellen Regelungen in § 29b Abs. 2 AO zur Gestattung der Verarbeitung besonderer personenbezogener Daten mit den Vorgaben in Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO vereinbar.

52 § 29b Abs. 2 Satz 1 AO berücksichtigt das erhöhte Schutzniveau der in Art. 9 Abs. 1 DSGVO genannten Daten, die nicht bereits zum Zweck eines allgemeinen, sondern nur eines erheblichen öffentlichen Interesses verarbeitet werden dürfen. Darüber hinaus fordert die Norm eine strenge Prüfung der Verhältnismäßigkeit und wahrt damit die Grundrechte und Interessen der betroffenen Person. Ferner gewährleistet § 29b Abs. 2 Satz 1 AO keine schrankenlose Verarbeitung von Daten i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DSGVO, sondern gestattet dies nur, „soweit“ dies aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses „erforderlich“ ist.

53 Mit den in § 29b Abs. 2 Satz 2 AO gesetzlich verbürgten Maßnahmen zur Wahrung der Interessen der betroffenen Person und hierbei insb. mit dem Verweis auf den Katalog des § 22 Abs. 2 Satz 2 BDSG trägt die Gestattungsnorm zudem den weiteren Vorgaben des Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO Rechnung.

Unbegründete Einwendungen des Klägers

54 dd) Die mit der Revision vorgebrachten Einwendungen des Kl. gegen die Verarbeitung seiner personenbezogenen Daten sind unbegründet.

55 aaa) Der wesentliche Einwand, § 97 Abs. 1 Satz 1 AO enthalte keine Rechtfertigung für die Verarbeitung personenbezogener Daten, ist bereits im Ansatz verfehlt. Die Befugnis der Finanzbehörden, mit Vorlageersuchen entweder bei den Beteiligten (§ 97 Abs. 1 Satz 1 AO) oder bei Dritten (Satz 3 der Vorschrift) personenbezogene Daten zu erheben und zu verarbeiten, ergibt sich abschließend aus der für das gesamte steuerliche Verfahrensrecht geltenden – vorgeschalteten – Norm des § 29b AO (...).

Keine Verletzung von Verfassungsrecht

56 ... 57 bbb) ... ee) Die vom Kl. gerügten materiellen Verfassungsverstöße liegen nicht vor.

Weder Verstoß gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, ...

58 aaa) Dies gilt zunächst für das aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG abgeleitete Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung.

59 (1) Dieses Grundrecht gewährleistet die Befugnis des Einzelnen, grds. selbst über die Preisgabe und Verwendung seiner persönlichen Daten zu bestimmen. Es umfasst den Schutz gegen die unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe persönlicher Daten. Die Gewährleistung greift insb., wenn die Entfaltung der Persönlichkeit dadurch gefährdet wird, dass personenbezogene Informationen von staatlichen Behörden in einer Art und Weise genutzt und verknüpft werden, die Betroffene weder überschauen noch beherrschen können (BVerfG vom 27.05.2020 – 1 BvR 1873/13, 1 BvR 2618/13, BVerfGE 155 S. 119, Rn. 92, m.w.N.).

60 Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung wird aber nicht schrankenlos gewährleistet. Eingriffe in dieses Grundrecht bedürfen – wie jede Grundrechtsbeschränkung – einer gesetzlichen Ermächtigung, die einen legitimen Gemeinwohlzweck verfolgt und i.Ü. den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wahrt (statt vieler BVerfG vom 10.11.2020 – 1 BvR 3214/15, BVerfGE 156 S. 11, Rn. 84). Sie müssen daher zur Erreichung des legitimen Zwecks geeignet, erforderlich und verhältnismäßig i.e.S. sein. (...)

61 (2) Diesen Anforderungen wird die das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung einschränkende Norm des § 29b AO gerecht. Sie dient den Finanzbehörden bei der Erfüllung ihrer Aufgabe einer gesetzesgemäßen, gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung von Steuern und verfolgt demnach ein legitimes Gemeinwohlziel. Zweifel an einer dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechenden Ausgestaltung der Norm bestehen nicht, zumal § 29b Abs. 1 AO die Verarbeitung personenbezogener Daten nur soweit gestattet, als sie zur Erfüllung der der Finanzbehörde obliegenden Aufgabe erforderlich ist; eine Datenbevorratung ist somit – wie oben dargelegt – ausgeschlossen. (...)

... noch gegen das unionsrechtliche Datenschutzgrundrecht

62 ... 63 bbb) Auch eine Verletzung von Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 EUGrDR ist ausgeschlossen.

64 Nach Art. 8 Abs. 1 EUGrDR hat jede Person das Recht auf Schutz der sie betreffenden personenbezogenen Daten. Abs. 2 Satz 1 der Vorschrift legt fest, dass diese Daten nur nach Treu und Glauben für festgelegte Zwecke und mit Einwilligung der betroffenen Person oder auf einer sonstigen gesetzlich geregelten legitimen Grundlage verarbeitet werden dürfen.

65 Eine Regelung, die u.a. einen Eingriff in das durch Art. 8 EUGrDR garantierte Grundrecht auf Schutz der personenbezogenen Daten enthält, muss dem Erfordernis der Verhältnismäßigkeit genügen (...) (vgl. EuGH vom 08.04.2014 – Rs. C-293/12,

C-594/12, EU:C:2014:238, Rn. 46, m.w.N.). Die Ausnahmen und Einschränkungen in Bezug auf den Schutz personenbezogener Daten müssen sich auf das absolut Notwendige beschränken. Die den Eingriff enthaltende Regelung muss zudem klare und präzise Regeln für die Tragweite und die Anwendung einer Maßnahme vorsehen und Mindestanforderungen aufstellen, sodass die Personen, deren personenbezogene Daten betroffen sind, über ausreichende Garantien verfügen, die einen wirksamen Schutz ihrer Daten vor Missbrauchsrisiken sowie vor jedem unberechtigten Zugang zu diesen Daten und jeder unberechtigten Nutzung ermöglichen (EuGH vom 08.04.2014, a.a.O., Rn. 54; ...).

66 Zweifel daran, dass § 29b AO diesen Anforderungen, die im Wesentlichen denen für die Rechtfertigung eines Eingriffs in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung entsprechen, genügt, bestehen aus den oben dargelegten Erwägungen nicht.

Kein Widerspruchsrecht gegen Datenverarbeitung

67 ... 71 c) ... 3. Das im Hilfsantrag vom Kl. weiterverfolgte Widerspruchsrecht gem. Art. 21 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 DSGVO besteht nicht.

Widerspruchsrecht gem. Art. 21 DSGVO ...

72 a) Nach dieser Vorschrift hat die betroffene Person das Recht, aus Gründen, die sich aus ihrer besonderen Situation ergeben, jederzeit gegen die Verarbeitung sie betreffender personenbezogener Daten, die aufgrund von Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e oder f DSGVO erfolgt, Widerspruch einzulegen.

... kann durch den nationalen Gesetzgeber beschränkt werden, ...

73 Art. 23 Abs. 1 DSGVO gestattet den Mitgliedstaaten der EU allerdings, u.a. das vorgenannte Widerspruchsrecht im Wege von Gesetzgebungsmaßnahmen zu beschränken, sofern eine solche Beschränkung den Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten achtet und in einer demokratischen Gesellschaft eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme darstellt, die die in Buchstaben a bis j geregelten Schutzgüter sicherstellt. Als Schutzgut i.S.v. Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO benennt der Verordnungsgeber sonstige wichtige Ziele des allgemeinen öffentlichen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, wobei er beispielhaft den Währungs-, Haushalts- und Steuerbereich der Union oder eines Mitgliedstaats anführt.

... wovon Deutschland mit § 32f Abs. 5 AO Gebrauch gemacht hat

74 Von einer solchen Beschränkungsmöglichkeit hat der nationale Gesetzgeber mit § 32f Abs. 5 AO Gebrauch gemacht. Hiernach besteht das Recht auf Widerspruch gem. Art. 21 Abs. 1 DSGVO gegenüber einer Finanzbehörde nicht, soweit an der Verarbeitung ein zwingendes öffentliches Interesse besteht, das die Interessen der betroffenen Person überwiegt (Alt. 1), oder eine Rechtsvorschrift zur Verarbeitung verpflichtet (Alt. 2).

75 ... 76 b) Jedenfalls die Voraussetzungen der Alt. 1 liegen vor. Der Kl. ist seinen Mitwirkungspflichten im Rahmen der bei ihm angeordneten Außenprüfung (§ 193, § 200 AO) nicht nachgekommen. Zum Zweck der Überprüfung der Einkünfte und Umsätze des Kl. aus selbstständiger Arbeit auf Richtigkeit und Vollständigkeit war es dem FA gestattet, von G die Vorlage der Kontoauszüge zu verlangen. (...)

77 ... 81 4. Die vom Kl. gerügten Verfahrensmängel greifen nicht durch. (...)

Keine EuGH-Vorlage erforderlich

82 5. Ein Vorabentscheidungsersuchen (...) gem. Art. 267 Abs. 3 AEUV ist nicht geboten.

83 a) Entgegen der Auffassung der Vorinstanz enthält der Streitfall zwar entscheidungserhebliche Fragen zur Auslegung des Unionsrechts. Dieser Umstand verpflichtet den Senat aber nicht, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Denn eine Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV besteht nicht, wenn zu der entscheidungserheblichen Frage nach der Auslegung oder Gültigkeit des Unionsrechts bereits eine gesicherte Rspr. des EuGH existiert („acte éclairé“) oder die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt, sog. „acte clair“ (EuGH vom 06.10.1982 – C-283/81, EU:C:1982:335, Rn. 13 ff.; ...).

Entscheidungserhebliche Fragen bereits geklärt oder nicht zweifelhaft

84 b) Nach diesen Maßstäben bedarf es (...) keines Vorabentscheidungsersuchens.

Steuererhebung als im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe

85 Durch die Rspr. des EuGH ist bereits geklärt, dass die Steuererhebung (...) als eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe i.S.v. Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e DSGVO ist (EuGH vom 24.02.2022, a.a.O., Rn. 70). Hieran anknüpfend kann es keinem vernünftigen Zweifel unterliegen, dass § 29b AO den besonderen unionsrechtlichen Anforderungen, die Art. 6 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 3 Satz 4 DSGVO für die Legitimation der Verarbeitung personenbezogener Daten vorgibt, genügt. Beide Normen knüpfen an ein im „öffentlichen Interesse“ liegendes Ziel an.

Normwiederholungsverbot

86 Ebenso geklärt sind der (...) Grundsatz des Normwiederholungsverbots und die hiervon bestehenden Ausnahmen (EuGH vom 07.02.1973, a.a.O., Rn. 17; EuGH vom 10.10.1973 – C-34/73, EU:C:1973:101, Rn. 9 ff. sowie vom 28.03.1985, a.a.O., Rn. 26 f.). Da der der DSGVO vorangestellte ErwG 8 es ausdrücklich zulässt, dass die Mitgliedstaaten unter den dort genannten Voraussetzungen Teile der Verordnung wörtlich in ihr nationales Recht aufnehmen, besteht (...) auch keinerlei Raum für vernünftige Zweifel, dass § 29b AO insoweit unionsrechtskonform ist.

§ 29b AO darf ein abstrakter Erlaubnistatbestand sein

87 ... 88 Schließlich bieten sowohl die sprachlichen Fassungen von Art. 6 Abs. 2 und Abs. 3 Satz 3 DSGVO als auch der der DSGVO vorangestellte und insoweit maßgebliche ErwG 45 für den Senat hinreichend Anlass, zweifelsfrei annehmen zu können, dass der nationale Gesetzgeber unionsrechtlich befugt war, § 29b AO als abstrakten Erlaubnistatbestand für die Verarbeitung personenbezogener Daten auszugestalten. Präzisierungen zu den unionsrechtlichen Erlaubnistatbeständen sind hiernach ausdrücklich ins Ermessen der nationalen Gesetzgeber gestellt. Zudem gestattet Satz 3 des der DSGVO vorangestellten ErwG 45 ausdrücklich, dass ein (nationales) Gesetz – vorliegend § 29b AO – „Grundlage für mehrere Verarbeitungsvorgänge“ sein kann, wenn die Verarbeitung zur Wahrnehmung einer Aufgabe im öffentlichen Interesse erforderlich ist.

RA Sven Schonhofen, LL.M. (New York), München

Überblick über die neuen Sorgfaltspflichten aus dem Digital Services Act

Sven Schonhofen, LL.M. (New York), ist Senior Associate bei Reed Smith in München.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Der Digital Services Act (Gesetz über digitale Dienste – im Folgenden: DSA) schafft für Online-Vermittlungsdienste ein neues regulatorisches Umfeld. Dies betrifft u.a. Internetzugangsdienste, soziale Netzwerke, Online-Marktplätze, Cloud-Computing-Dienste und Suchmaschinen sowie alle sonstigen sog. Access-, Caching- und Hosting-Provider. Neben großen Tech-Unternehmen sind auch kleine und mittlere Anbieter betroffen. Der DSA etabliert komplexe Sorgfaltspflichten wie die Implementierung einer Kontaktstelle für Behörden und Kunden, eines Notice-and-Takedown-Verfahrens für illegale Inhalte, zwingende Beschwerde- und Streitbeilegungsmechanismen und die Moderation von Inhalten. Zudem macht der DSA umfassende Vorgaben für die Gestaltung von Diensten, etwa Regeln zur Kennzeichnung von Online-Werbung oder ein Verbot von manipulativen Designelementen (sog. Dark Patterns). Die Umsetzung dieser Vorgaben bedeutet für die betroffenen Unternehmen einen hohen Compliance-Aufwand. Sie sollten prüfen, was sie im Rahmen ihrer internen Strukturen, der Darbietung ihrer Dienste sowie ihrer AGB verändern müssen.

I. Einleitung

Der DSA ist am 16.11.2022 in Kraft getreten. Er gilt vollumfänglich ab dem 17.02.2024. Das Ziel des DSA ist es, den Rahmen für ein sicheres, vorhersehbares und vertrauenswürdiges Online-Umfeld zu schaffen (Art. 1 Abs. 1 DSA). Außerdem sollen Innovationen gefördert und die Grundrechte der Nutzer geschützt werden. Der DSA soll den aufgrund zunehmend nationaler Rechtsvorschriften (z.B. das NetzDG in Deutschland) für Anbieter von Vermittlungsdiensten fragmentierten Binnenmarkt harmonisieren (Erwägungsgrund 2 Satz 1 DSA). Durch den DSA sollen rechtswidrige Inhalte und der Verkauf unsicherer und gefälschter Produkte bekämpft und Nutzer (z.B. durch AGB, das Verbot von Dark Patterns und besondere Vorschriften bezüglich Minderjähriger) geschützt werden.

Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des DSA fallen, müssen umfassende Sorgfaltspflichten einhalten. Hierdurch entsteht ein hoher Compliance-Aufwand. Die zuständigen Behörden können Verstöße gegen den DSA in einer wirksamen, verhältnismäßigen und abschreckenden Weise sanktionieren (Erwägungsgrund 117 Satz 1 DSA). Sie können – ähnlich wie auch im Datenschutzrecht – drakonische Bußgelder¹ i.H.v. 6% des weltweiten Jahresumsatzes des Anbieters verhängen (Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DSA). Zudem kommen Zwangsgelder i.H.v. bis zu 5% des durchschnittlichen weltweiten Tagesumsatzes in Betracht (Art. 52 Abs. 4 DSA). Daneben können Nutzer nach Art. 54 DSA Schadensersatz bei Verstößen gegen die Verpflichtungen des DSA geltend machen.

Die Auswirkungen des DSA werden aufgrund der hohen Sanktionen daher wohl denen der DSGVO nahekommen.²

Der DSA ist im Wesentlichen in drei Teile gegliedert:

1. Vorschriften zur Haftungsbefreiung für Anbieter von Vermittlungsdiensten,
2. Vorschriften über besondere Sorgfaltspflichten für Anbieter von Vermittlungsdiensten und
3. Vorschriften zur Durchsetzung des DSA.

Dieser Beitrag wird sich auf die Sorgfaltspflichten aus dem DSA fokussieren.

II. Anwendbarkeit des DSA

Der DSA gilt räumlich für Vermittlungsdienste, die für Nutzer mit Niederlassungsort oder Sitz in der Union angeboten werden (Art. 2 Abs. 1 DSA). Für die Anwendbarkeit des DSA ist also der Niederlassungsort des Anbieters der Vermittlungsdienste irrelevant. Es gilt das Markortprinzip,³ sodass es darauf ankommt, ob der Anbieter seine Dienste in der Union anbietet. Hierzu ist eine wesentliche Verbindung des Anbieters zur Union erforderlich. Nach Art. 3 Buchst. e DSA ist eine wesentliche Verbindung zur Union bei Niederlassung des Anbieters in der Union oder wegen besonderer faktischer Kriterien, wie einer erheblichen Zahl von Nutzern in einem oder mehreren Mitgliedstaaten im Verhältnis zu dessen oder deren Bevölkerung oder Ausrichtung von Tätigkeiten auf einen oder mehrere Mitgliedstaaten, gegeben. Relevante Faktoren für die Ausrichtung der Tätigkeiten auf einen oder mehrere Mitgliedstaaten sind nach Erwägungsgrund 8 DSA z.B. die Verwendung einer in dem betreffenden Mitgliedstaat gebräuchlichen Sprache oder Währung, Möglichkeit, Produkte oder Dienstleistungen zu bestellen, Nutzung einer einschlägigen Top Level Domain, Verfügbarkeit in einem nationalen App-Store, Schaltung lokaler Werbung oder Bereitstellung eines Kundendienstes in einer im betreffenden Mitgliedstaat gebräuchlichen Sprache.

Der sachliche Anwendungsbereich des DSA bezieht sich auf Anbieter von Vermittlungsdiensten und ist sehr weit.⁴ Der Begriff des Vermittlungsdienstes wird in Art. 3 Buchst. g DSA definiert. Es fallen drei Kategorien von Anbietern unter die Definition, und zwar Anbieter von reiner Durchleitung, Caching und Hosting. Art. 3 Buchst. g DSA definiert die drei Kategorien von Vermittlungsdiensten wie folgt:

- Eine reine Durchleitung besteht darin, von einem Nutzer bereitgestellte Informationen in einem Kommunikationsnetz zu übermitteln oder den Zugang zu einem Kommunikationsnetz zu vermitteln. Erwägungsgrund 29 Satz 2 DSA nennt beispielsweise als reine Durchleitungsdienste Internet-Austauschknoten, drahtlose Zugangspunkte, virtuelle private Netze, DNS-Dienste und DNS-Resolver, Dienste von Namenregistern der Domäne oberster Stufe, Registrierungsstellen, Zertifizierungsstellen, die digitale Zertifikate ausstellen, Internet-Sprachtelefonie (VoIP) und andere interpersonelle Kommunikationsdienste.

² Schröder/Hardan, BB 2023 S. 579 (579).

³ Hofmann, in: Hofmann/Raue (Hrsg.), Digital Services Act, 1. Aufl. 2023, Art. 3 Rn. 11; v. Lewinski/Klink, RD 2023 S. 183 (183).

⁴ Schröder/Hardan, BB 2023 S. 579 (580).

¹ Berberich/Seip/Mueller, GRUR-Prax 2021 S. 4 (6).

- Eine Caching-Leistung besteht darin, von einem Nutzer bereitgestellte Informationen in einem Kommunikationsnetz zu übermitteln, wobei eine automatische, zeitlich begrenzte Zwischenspeicherung dieser Informationen zu dem alleinigen Zweck erfolgt, die Übermittlung der Information an andere Nutzer auf deren Anfrage effizienter zu gestalten. Erwägungsgrund 29 Satz 2 DSA zählt als Beispiele für Caching-Leistungen das alleinige Betreiben von Netzwerken zur Bereitstellung von Inhalten, Reverse-Proxys oder Proxys zur Anpassung von Inhalten auf.
- Ein Hosting-Dienst besteht darin, von einem Nutzer bereitgestellte Informationen in dessen Auftrag zu speichern. Als Beispiele für Hosting-Dienste ergeben sich aus Erwägungsgrund 29 Satz 4 DSA Cloud-Computing-Dienste, Web-Hosting-Dienste, entgeltliche Referenzierungsdienste oder Dienste, die den Online-Austausch von Informationen und Inhalten ermöglichen – darunter die Speicherung und der Austausch von Dateien.

Die Einordnung der Dienste in die drei Kategorien von Vermittlungsdiensten ist nicht nur für die generelle Anwendbarkeit des DSA relevant, sondern auch für die Haftungsfreistellungen in Art. 4 ff. DSA.

Die Prüfung, ob der sachliche Anwendungsbereich des DSA eröffnet ist, erfolgt nicht für den Anbieter als solchen, sondern jew. im Einzelfall für den konkreten Dienst. Entscheidend sind dabei die technischen Funktionen des Dienstes (vgl. Erwägungsgrund 29 Satz 6 DSA).⁵ Unternehmen müssen daher nur für solche Dienste den DSA beachten, die tatsächlich Vermittlungsdienste sind. Auch die anwendbaren Sorgfaltspflichten aus dem abgestuften Regulationssystem müssen für jeden einzelnen Dienst selbstständig festgestellt werden (vgl. Erwägungsgrund 15 DSA).

III. Abgestuftes Regulationssystem der Sorgfaltspflichten des DSA im Überblick

Das Herzstück des DSA ist der Katalog der Sorgfaltspflichten. Der DSA implementiert ein abgestuftes Regulationssystem. Pro Stufe treten weitere Sorgfaltspflichten für die Anbieter von Vermittlungsdiensten hinzu. Der DSA legt zunächst Sorgfaltspflichten fest, die für alle Anbieter von Vermittlungsdiensten gelten (Art. 11–15 DSA). Sodann legt der DSA Anbietern von Hosting-Diensten (Art. 16–18 DSA), Anbietern von Online-Plattformen (Art. 19–28 DSA), Anbietern von Online-Handelsplattformen (Art. 29–32 DSA) und Anbietern von sehr großen Online-Plattformen und sehr großen Online-Suchmaschinen (Art. 33–43 DSA) zusätzliche Sorgfaltspflichten auf.

1. Erste Stufe: Sorgfaltspflichten für alle Anbieter von Vermittlungsdiensten

Auf der ersten Stufe des Regulationssystems legt der DSA Sorgfaltspflichten fest, die alle Anbieter von Vermittlungsdiensten trifft.

a) Kontaktstelle und gesetzliche Vertreter

Anbieter von Vermittlungsdiensten müssen eine zentrale Kontaktstelle benennen, mit der die zuständigen Behörden auf elektronischem Weg unmittelbar kommunizieren können (Art. 11 Abs. 1 DSA). Für die elektronische Kommunikation kann ein E-Mail-Postfach, aber auch webbasierte Kommunikationstools in Betracht kommen.⁶ Die Anbieter müssen Kontaktinformationen leicht zugänglich veröffentlichen und auf dem aktuellen Stand halten (Art. 11 Abs. 2 DSA). Dabei muss auch die Kommunikations-

sprache benannt werden (Art. 11 Abs. 3 DSA). Hierdurch soll eine reibungslose und wirksame Kommunikation sichergestellt werden (Erwägungsgrund 42 Satz 1 DSA).

Zudem müssen die Anbieter auch für ihre Nutzer eine schnelle, direkte und wirksame Kommunikation sicherstellen (Erwägungsgrund 43 Satz 1 DSA). Deshalb müssen sie auch für Nutzer eine zentrale Kontaktstelle benennen, mit der die Nutzer auf elektronischem Wege und in nutzerfreundlicher Weise kommunizieren können (Art. 12 Abs. 1 DSA). Erwägungsgrund 43 Satz 1 DSA nennt beispielhaft als Kommunikationswege Telefonnummern, E-Mail-Adressen, elektronische Kontaktformulare, Chatbots oder Sofortnachrichtenübermittlung. Wenn ein Chatbot kommuniziert, muss dies ausdrücklich angegeben werden (Erwägungsgrund 43 Satz 2 DSA). Die Anbieter von Vermittlungsdiensten müssen Kontaktinformationen leicht zugänglich veröffentlichen und auf dem aktuellen Stand halten (Art. 12 Abs. 2 Satz 2 DSA).

Anbieter von Vermittlungsdiensten, die keine Niederlassung in der Union haben, müssen eine juristische oder natürliche Person als gesetzlichen Vertreter benennen (Art. 13 Abs. 1 DSA). Der gesetzliche Vertreter kann auch als zentrale Kontaktstelle benannt werden, sofern er die Anforderungen des DSA hierfür erfüllt (Erwägungsgrund 44 Satz 7 DSA). Der gesetzliche Vertreter muss in einem Mitgliedstaat, in dem der Vermittlungsdienst seine Dienste anbietet, fungieren und daher dort auch seinen Sitz haben.⁷ Der Anbieter von Vermittlungsdiensten muss der zuständigen Behörde in dem Mitgliedstaat, in dem ihr gesetzlicher Vertreter ansässig oder niedergelassen ist, den Namen, die Postanschrift, die E-Mail-Adresse und die Telefonnummer ihres gesetzlichen Vertreters melden und die Informationen leicht zugänglich, richtig und stets aktuell veröffentlichen (Art. 13 Abs. 4 DSA). Durch den gesetzlichen Vertreter soll die wirksame Aufsicht und Durchsetzung des DSA sichergestellt werden (Erwägungsgrund 44 Satz 5 DSA). Deshalb soll es auch möglich sein, den gesetzlichen Vertreter für Verstöße gegen Pflichten aus dem DSA haftbar zu machen. Der gesetzliche Vertreter haftet nicht nur für eigene Handlungen, sondern auch für Verstöße des Vermittlungsdienstes. Dies ergibt sich aus Art. 13 Abs. 3 Halbs. 2 DSA, wonach die Haftung des Anbieters von Vermittlungsdiensten durch die Haftung des gesetzlichen Vertreters unberührt bleibt.⁸ Die zivilrechtliche Durchsetzung der Sorgfaltspflichten (z.B. Schadensersatz nach Art. 54 DSA) gegenüber dem gesetzlichen Vertreter ist jedoch nicht möglich. Hierfür spricht, dass die gesetzlichen Vertreter nur zur Kommunikation mit den Behörden verpflichtet werden (Art. 13 Abs. 2 DSA).⁹

b) Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGB)

Anbieter von Vermittlungsdiensten treffen Transparenzpflichten hinsichtlich der Content-Moderation. Sie müssen daher nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DSA in AGB Angaben zu Beschränkungen von Nutzerinhalten machen. Diese Angaben müssen Informationen zu allen Leitlinien, Verfahren, Maßnahmen und Werkzeugen, die zur Content-Moderation eingesetzt werden, zu algorithmischer Entscheidungsfindung und der menschlichen Überprüfung und zu Verfahrensregeln für das interne Beschwerdemanagementsystem enthalten (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 DSA) und in klarer, einfacher, verständlicher, benutzerfreundlicher und eindeutiger Sprache abgefasst und in leicht zugänglicher und maschinenlesbarer Form öffentlich zur Verfügung gestellt werden (Art. 14 Abs. 1 Satz 3 DSA).

⁷ Hofmann, a.a.O. (Fn. 3), Art. 13 Rn. 13.

⁸ Vgl. Hofmann, a.a.O. (Fn. 3), Art. 13 Rn. 20; Dregelies, MMR 2022 S. 1033 (1036); Voigt/Bastians, MMR 2022 S. 930 (933).

⁹ Schröder/Hardan, BB 2023 S. 579 (583); Hofmann, a.a.O. (Fn. 3), Art. 13 Rn. 20 ff.

⁵ Hofmann, a.a.O. (Fn. 3), Art. 3 Rn. 42.

⁶ Hofmann, a.a.O. (Fn. 3), Art. 11 Rn. 13.

Wenn sich der Dienst in erster Linie an Minderjährige richtet oder überwiegend von Minderjährigen genutzt wird, dann müssen die Bedingungen und Einschränkungen für die Nutzung des Dienstes so erläutert werden, dass Minderjährige sie verstehen können (Art. 14 Abs. 3 DSA). Sehr große Online-Plattformen treffen weitere Sorgfaltspflichten hinsichtlich der AGB. Sie müssen ihre AGB in den Amtssprachen aller Mitgliedstaaten bereitstellen, in denen sie ihre Dienste anbieten (Art. 14 Abs. 6 DSA). Zudem müssen sie Nutzern eine kompakte und leicht lesbare Zusammenfassung der wichtigsten Punkte der AGB zur Verfügung stellen (Erwägungsgrund 48 Satz 2 DSA).

c) Transparenzberichtspflichten

Anbieter von Vermittlungsdiensten treffen zudem Rechenschaftspflichten (Erwägungsgrund 49 Satz 1 DSA). Hierzu ist auch ein mehrstufiges System für Transparenzberichte im DSA integriert:

- Kleinunternehmen und kleine Unternehmen sind von den Transparenzberichtspflichten ausgenommen.
- Anbieter von Vermittlungsdiensten trifft nach Art. 15 DSA allgemeine Transparenzberichtspflichten.
- Für Online-Plattformen ergeben sich weitere Transparenzberichtspflichten aus Art. 24 DSA.
- Art. 42 DSA normiert weitere Transparenzberichtspflichten für sehr große Online-Plattformen und sehr große Online-Suchmaschinen.

Die allgemeinen Transparenzberichtspflichten ergeben sich aus Art. 15 DSA. Hiernach müssen Anbieter von Vermittlungsdiensten mindestens einmal jährlich einen Bericht zur Content-Moderation öffentlich zugänglich machen (Art. 15 Abs. 1 DSA).

Die Transparenzberichte müssen Angaben über folgende Punkte enthalten:

- Von Behörden erlassene Anordnungen nach Art. 9 und 10 DSA,
- Meldungen über das Notice-und-Action-Verfahren nach Art. 16 DSA,
- Maßnahmen der Content-Moderation auf Eigeninitiative,
- Beschwerden über das interne Beschwerdemanagementsystem nach Art. 20 DSA,
- Verwendung automatisierter Mittel zur Content-Moderation.

Die EU-Kommission kann Templates für Form, Inhalt und sonstige Details der Berichte festlegen (Art. 15 Abs. 3 DSA). Bisher wurde ein solches Template noch nicht veröffentlicht. Unternehmen sollten weiterverfolgen, ob die EU-Kommission ein Template veröffentlicht hat.

2. Zweite Stufe: Zusätzliche Sorgfaltspflichten für Anbieter von Hosting-Diensten

Auf der zweiten Stufe werden zusätzliche Sorgfaltspflichten für Anbieter von Hosting-Diensten festgelegt. Dies beinhaltet Vorgaben für das Notice-und-Action-Verfahren.

a) Notice-und-Action-Verfahren

Anbieter von Vermittlungsdiensten trifft nach Art. 8 DSA grds. keine allgemeine Verpflichtung, Nutzerinhalte zu überwachen oder aktiv nach der Rechtswidrigkeit der Inhalte zu forschen. Anbieter von Hosting-Diensten spielen beim Umgang mit rechtswidrigen Nutzerinhalten aber eine große Rolle (Erwägungsgrund 50 Satz 1 DSA). Daher werden sie in Art. 16 DSA verpflichtet, ein Notice-und-Action-Verfahren zu implementieren. Art. 16 DSA harmonisiert die Vorgaben für solche Notice-und-Action-Verfahren und will einheitliche, klare und transparente Regeln schaffen (Erwägungsgrund 52 Satz 1 DSA). Die Detailtiefe der Regelungen zum Notice-und-Action-Verfahren ist deutlich umfassender als noch in der

E-Commerce-Richtlinie.¹⁰ Aus Art. 16 Abs. 1 Satz 1 DSA ergibt sich die Sorgfaltspflicht von Anbietern von Hosting-Diensten, den Nutzern die Meldung von Inhalten, die sie als rechtswidrig ansehen, zu ermöglichen. Der Anbieter von Hosting-Diensten muss nach Art. 16 Abs. 2 DSA dem Nutzer ermöglichen folgende Angaben zu übermitteln:

- hinreichend begründete Erläuterungen zur Rechtswidrigkeit der Inhalte,
- genauer elektronischer Speicherort der Inhalte (z.B. URL),
- Name und E-Mail-Adresse der meldenden Person,
- Erklärung über Richtigkeit und Vollständigkeit der Meldung.

Der Anbieter von Hosting-Diensten muss eine Empfangsbestätigung an die meldende Person übersenden, wenn die Meldung eine elektronische Kontaktangabe enthält (Art. 16 Abs. 4 DSA).

Den Anbieter von Hosting-Diensten trifft eine Pflicht zur Bearbeitung und Entscheidung über die gemeldeten Inhalte (Art. 16 Abs. 6 DSA). Die Entscheidung muss zeitnah erfolgen. Art. 16 DSA enthält keine starren zeitlichen Fristen. Dies ist sinnvoll, um ein Overblocking zu vermeiden.¹¹ Erwägungsgrund 52 Satz 4 DSA fordert eine zügige Reaktion unter Berücksichtigung der Art der gemeldeten rechtswidrigen Inhalte und der Dringlichkeit, Maßnahmen zu ergreifen. Als mögliche Abhilfemaßnahmen sieht Erwägungsgrund 50 Satz 2 DSA bei Rechtswidrigkeit der Inhalte die Entfernung der Inhalte oder Sperrung des Zugangs vor.

Der Anbieter von Hosting-Diensten muss die meldende Person über die Entscheidung nach Art. 16 Abs. 5 DSA informieren. Wenn die Inhalte beschränkt werden, muss der Anbieter von Hosting-Diensten auch den betroffenen Nutzer informieren und die Beschränkung begründen (Art. 17 Abs. 1 DSA), wenn dem Anbieter die elektronischen Kontaktinformationen des betroffenen Nutzers vorliegen. Die Begründung muss nach Art. 17 Abs. 3 DSA folgende Informationen enthalten:

- getroffene Maßnahmen,
- Tatsachengrundlage der Entscheidung,
- Einsatz automatisierter Mittel,
- Rechtsgrundlage der Entscheidung,
- Rechtsbehelfe, insb. interne Beschwerdemanagementverfahren, außergerichtliche Streitbeilegung und gerichtliche Rechtsmittel.

Die Implementierung dieser Begründungspflicht gegenüber den betroffenen Personen wird bei vielen Anbietern von Hosting-Diensten einen spürbaren Mehraufwand und Anpassung der Notice-und-Action-Verfahren erfordern.¹²

b) Meldung von Straftaten

Anbieter von Hosting-Diensten trifft zudem die Pflicht, bei Kenntnis von Informationen, die den Verdacht einer Straftat gegen das Leben oder die Sicherheit einer Person begründen, dies unverzüglich den Strafverfolgungs- und Justizbehörden zu melden (Art. 18 Abs. 1 DSA). Die Vorschrift ist aufgrund ihrer großen Unbestimmtheit grundrechtlichen Bedenken ausgesetzt.¹³

3. Dritte Stufe: Zusätzliche Sorgfaltspflichten für Anbieter von Online-Plattformen

Die dritte Stufe des Regulationssystems richtet sich an Anbieter von Online-Plattformen. Für Anbieter von Online-Plattformen finden deutlich weitergehende Sorgfaltspflichten Anwendung. Der Begriff

¹⁰ Schäufele/Krück, GRUR-Prax 2023 S. 120 (122).

¹¹ Raue/Heesen, NJW 2022 S. 3537 (3540).

¹² Schäufele/Krück, GRUR-Prax 2023 S. 120 (122).

¹³ Hofmann, a.a.O. (Fn. 3), Art. 18 Rn. 9 ff.

der Online-Plattform ist eine Unterkategorie der Hosting-Dienste (Erwägungsgrund 13 Satz 1 DSA). Eine Online-Plattform ist nach Art. 3 Buchst. i DSA ein Hosting-Dienst, der im Auftrag eines Nutzers Informationen speichert und öffentlich verbreitet. Informationen werden öffentlich verbreitet, wenn sie für eine unbegrenzte Zahl von Dritten bereitgestellt werden (Art. 3 Buchst. k DSA). Es ist dabei unerheblich, ob diese Personen tatsächlich auf die betreffenden Informationen zugreifen. Eine öffentliche Verbreitung der Informationen liegt bei Erforderlichkeit einer Registrierung oder Aufnahme in eine Nutzergruppe nur dann vor, wenn die Nutzer automatisch registriert oder aufgenommen werden, ohne eine menschliche Entscheidung oder Auswahl, wem Zugang gewährt wird (Erwägungsgrund 14 Satz 2 DSA). Eine öffentliche Verbreitung liegt hingegen bei interpersonellen Kommunikationsdiensten (z.B. E-Mail oder Instant-Messaging-Diensten) nicht vor, da sie für die interpersonelle Kommunikation zwischen einer endlichen Zahl von Personen verwendet werden, die vom Absender der Kommunikation bestimmt wird (Erwägungsgrund 14 Satz 3 DSA).

Erwägungsgrund 13 Satz 2 DSA nennt als Beispiele für Online-Plattformen soziale Netzwerke oder Online-Plattformen, die Verbrauchern den Abschluss von Fernabsatzverträgen mit Unternehmern ermöglichen. Sie unterscheiden sich von Hosting-Diensten davon, dass sie Informationen des Nutzers nicht nur speichern, sondern diese auch verbreiten.

Es liegt hingegen keine Online-Plattform vor, wenn das Speichern und öffentliche Verbreiten der Informationen des Nutzers eine unbedeutende und reine Nebenfunktion eines anderen Dienstes oder eine unbedeutende Funktion des Hauptdienstes darstellt, die aus objektiven und technischen Gründen nicht ohne diesen anderen Dienst genutzt werden kann, und sofern die Integration der Funktion der Nebenfunktion oder der unbedeutenden Funktion in den anderen Dienst nicht dazu dient, die Anwendbarkeit des DSA zu umgehen (Art. 3 Buchst. i DSA). Erwägungsgrund 13 Satz 3 DSA erläutert, dass ein Kommentarbereich einer Online-Zeitung eine solche reine Nebenfunktion sein könne. Hingegen falle das Speichern und Veröffentlichens von Kommentaren in sozialen Netzwerken nicht unter die Ausnahme der Definition von Online-Plattformen, wenn klar sei, dass es sich um ein nicht unwesentliches Merkmal des sozialen Netzwerks handle, auch wenn es nur eine Nebenleistung zur Veröffentlichung der Beiträge der Nutzer sei.

Die Hauptsorgfaltspflichten von Anbietern von Online-Plattformen sind folgende:

a) Internes Beschwerdemanagementsystem und außergerichtliche Streitbeilegung

Sowohl meldende als auch betroffene Nutzer sollen die Möglichkeit haben, Entscheidungen über Nutzerinhalte zu beanstanden (Erwägungsgrund 58 Satz 1 DSA). Die Anbieter von Online-Plattformen sind daher verpflichtet ein internes Beschwerdemanagementsystem einzurichten. Die Nutzer sollen daher während eines Zeitraums von mindestens sechs Monaten ab Information über die Entscheidung und kostenlos eine Beschwerde über die Entscheidung einreichen können (Art. 20 Abs. 1 DSA). Die Beschwerden müssen zeitnah, diskriminierungsfrei, sorgfältig und frei von Willkür bearbeitet werden (Art. 20 Abs. 4 DSA). Auch Art. 20 DSA verzichtet auf starre Fristenregelungen.¹⁴ Die Beschwerden dürfen nach Art. 20 Abs. 6 DSA nicht rein automatisiert bearbeitet werden. Die Anbieter von Online-Plattformen müssen dem Beschwerdeführer die Entscheidung unverzüglich mitteilen und sie begründen (Art. 20 Abs. 5 DSA).

Anbieter von Online-Plattformen sind zudem zur Teilnahme an außergerichtlicher Streitbeilegung mit betroffenen und meldenden Nutzern verpflichtet und müssen Nutzer über die Möglichkeit der außergerichtlichen Streitbeilegung auch informieren (Art. 21 Abs. 1 DSA). Die Entscheidungen im Rahmen des außergerichtlichen Streitbeilegungsverfahrens sind jedoch nicht bindend. Die Parteien können daher immer auch Klage vor Gericht bezüglich der Streitigkeit erheben (Erwägungsgrund 59 Satz 7 DSA). Den Nutzer trifft keine Kostentragungspflicht, unabhängig davon, ob er unterliegt oder obsiegt, es sei denn, dass er böswillig gehandelt hat (Art. 21 Abs. 5 DSA).

b) Vertrauenswürdige Hinweisgeber

Um Abhilfe bei rechtswidrigen Inhalten zu beschleunigen, führt Art. 22 DSA sog. vertrauenswürdige Hinweisgeber ein. Ein vertrauenswürdiger Hinweisgeber muss über besondere Sachkenntnis und Kompetenz im Umgang mit rechtswidrigen Inhalten verfügen, unabhängig von Anbietern von Online-Plattformen sein und seine Tätigkeit sorgfältig, genau und objektiv durchführen (Art. 22 Abs. 2 DSA). Der Status des vertrauenswürdigen Hinweisgebers wird vom Koordinator für digitale Dienste des Mitgliedstaats, in dem der Antragsteller niedergelassen ist, vergeben. Der Status soll nur an Einrichtungen, nicht an Einzelpersonen vergeben werden (Erwägungsgrund 61 DSA).

Anbieter von Online-Plattformen sind verpflichtet, technische und organisatorische Maßnahmen zu ergreifen, damit Meldungen von vertrauenswürdigen Hinweisgebern über das Notice-and-Action-Verfahren nach Art. 16 DSA vorrangig und unverzüglich bearbeitet werden.

c) Maßnahmen und Schutz vor missbräuchlicher Verwendung

Anbieter von Online-Plattformen müssen zudem Maßnahmen bei missbräuchlicher Verwendung der Online-Plattform ergreifen. Diese Maßnahmen sind:

- Bei häufiger Bereitstellung von offensichtlich rechtswidrigen Inhalten müssen sie die Erbringung der Dienste für einen angemessenen Zeitraum nach vorheriger Warnung aussetzen (Art. 23 Abs. 1 DSA).
- Bei häufigen offensichtlich unbegründeten Meldungen und Beschwerden müssen sie die Bearbeitung von Meldungen und Beschwerden für einen angemessenen Zeitraum nach vorheriger Warnung aussetzen (Art. 23 Abs. 2 DSA).

Anbieter von Online-Plattformen müssen Regeln für den Umgang mit der missbräuchlichen Verwendung der Online-Plattform in ihren AGB klar und ausführlich festlegen (Art. 23 Abs. 4 DSA).

d) Weitere Transparenzberichtspflichten

Anbietern von Online-Plattformen werden zusätzlich zu den Transparenzberichtspflichten aus Art. 15 DSA weitere Transparenzberichtspflichten angesichts ihrer besonderen Verantwortung und Pflichten (Erwägungsgrund 65 Satz 1 DSA) auferlegt. Die Transparenzberichte von Anbietern von Online-Plattformen müssen nach Art. 24 Abs. 1 DSA zusätzlich Angaben über folgende Punkte enthalten:

- Streitigkeiten vor außergerichtlichen Streitbeilegungsstellen,
- Maßnahmen wegen missbräuchlicher Verwendung.

e) Vorgaben zur Gestaltung der Dienste

Anbietern von Online-Plattformen werden weitere Vorgaben zur Gestaltung ihrer Dienste gemacht. Dies beinhaltet Vorgaben zu Dark Patterns, Online-Werbung, Empfehlungssystemen und zum Schutz von Minderjährigen.

Art. 25 DSA sieht ein Verbot von Dark Patterns vor. Dark Patterns sind Praktiken, mit der darauf abgezielt oder tatsächlich erreicht

¹⁴ Gerdemann/Spindler, GRUR 2023 S. 115 (116).

wird, dass die Fähigkeit der Nutzer, eine autonome und informierte Auswahl oder Entscheidung zu treffen, maßgeblich verzerrt oder beeinträchtigt wird (Erwägungsgrund 67 Satz 1 DSA). Art. 25 Abs. 3 DSA nennt beispielhaft als Dark Patterns:

- stärkere Hervorhebung von Auswahlmöglichkeiten,
- wiederholte Aufforderung, eine Auswahl zu treffen, obwohl eine Auswahl schon getroffen wurde,
- schwierigeres Verfahren zur Beendigung eines Dienstes als zur Anmeldung bei einem Dienst.

Die EU-Kommission kann nach Art. 25 Abs. 3 DSA Leitlinien zu Dark Patterns herausgeben. Es wäre wünschenswert, wenn sie zunächst zum viel diskutierten Thema des Nudging im Rahmen von Cookie-Bannern klare Vorgaben machen würde.

Der Anwendungsbereich des Art. 25 DSA wird wohl überschaubar bleiben, da er nur für solche Praktiken Anwendung findet, die nicht unter die UGP-Richtlinie oder die DSGVO fällt (Art. 25 Abs. 2 DSA).

Anbieter von Online-Plattformen treffen zudem umfassende Transparenzpflichten bezüglich Werbung. Sie müssen sicherstellen, dass die Nutzer bestimmte individuelle Informationen darüber erhalten, wann und in wessen Auftrag die Werbung angezeigt wird (Erwägungsgrund 68 Satz 3 DSA). Dem Nutzer müssen in klarer, präziser und eindeutiger Weise und in Echtzeit folgende Angaben zur Verfügung gestellt werden (Art. 26 Abs. 1 DSA):

- Kennzeichnung der Information als Werbung,
- Person, in deren Namen die Werbung angezeigt wird,
- Person, die für Werbung bezahlt hat,
- Informationen über die wichtigsten Parameter zur Bestimmung der Nutzer, denen die Werbung angezeigt wird, und darüber, wie diese Parameter u.U. geändert werden können.

Art. 26 Abs. 3 DSA enthält zudem ein Verbot für Werbung, die auf Profiling unter Verwendung besonderer Kategorien von personenbezogenen Daten (Art. 9 Abs. 1 DSGVO) beruht.

Art. 27 DSA beinhaltet weitere Verpflichtungen für Online-Plattformen, die Empfehlungssysteme verwenden. Ein Empfehlungssystem ist nach Art. 3 Buchst. s DSA ein vollständig oder teilweise automatisiertes System, das von einer Online-Plattform verwendet wird, um auf ihrer Online-Schnittstelle den Nutzern bestimmte Informationen vorzuschlagen oder diese Informationen zu priorisieren, auch infolge einer vom Nutzer veranlassten Suche, oder das auf andere Weise die relative Reihenfolge oder Hervorhebung der angezeigten Informationen bestimmt. Anbieter von Empfehlungssystemen müssen in ihren AGB die wichtigsten Parameter, die in ihren Empfehlungssystemen verwendet werden, sowie alle Möglichkeiten für die Nutzer, diese wichtigen Parameter zu ändern oder zu beeinflussen, darlegen (Art. 27 Abs. 1 DSA).

Zudem enthält Art. 28 DSA Sorgfaltspflichten zum Schutz von Minderjährigen. Insb. darf keine Werbung auf Grundlage von Profiling angezeigt werden, wenn hinreichende Sicherheit besteht, wenn der Nutzer minderjährig ist.

4. Vierte Stufe: Pflichten für Online-Handelsplattformen

Art. 29 ff. DSA sieht weitere Sorgfaltspflichten für Online-Plattformen vor, die Verbrauchern den Abschluss von Fernabsatzverträgen mit Unternehmen ermöglichen. Für Verbraucher soll ein sicheres, vertrauenswürdigen und transparentes Online-Umfeld geschaffen und die Nachverfolgung der Unternehmen, die Produkte anbieten, ermöglicht werden (Erwägungsgrund 72 Satz 1 DSA), sog. „Know Your Business Customer Rule“.¹⁵ Die Anbieter der Online-Plattformen müssen daher nach Art. 30 Abs. 1 DSA sicherstellen, dass

Unternehmen ihre Plattform nur nutzen können, wenn sie folgende Informationen bereitgestellt haben:

- Name, Anschrift, Telefonnummer, E-Mail-Adresse,
- Kopie des Identitätsdokuments,
- Angaben zum Zahlungskonto,
- Handelsregisternummer oder gleichwertige Kennung,
- Selbstbescheinigung, nur Produkte oder Dienstleistungen anzubieten, die dem Unionsrecht entsprechen.

Die Anbieter der Online-Plattformen trifft außerdem eine Prüfpflicht dergestalt, dass sie selbst Nachforschungen zur Verlässlichkeit und Vollständigkeit der von den Unternehmen bereitgestellten Informationen anstellen müssen. Erst danach dürfen die Anbieter der Online-Plattform dem Unternehmen die Nutzung der Plattform gestatten (Art. 30 Abs. 2 DSA). Außerdem müssen die Online-Plattformen so konzipiert und organisiert sein, dass die Unternehmer ihren Verpflichtungen in Bezug auf vorvertragliche Informationen, Konformität und Produktsicherheitsinformationen nach geltendem Unionsrecht nachkommen können (Art. 31 Abs. 1 DSA). Ferner trifft die Anbieter der Online-Plattformen die Pflicht Verbraucher zu informieren, wenn ein Unternehmen ein rechtswidriges Produkt oder eine rechtswidrige Dienstleistung auf der Online-Plattform angeboten hat (Art. 32 Abs. 1 DSA).

5. Fünfte Stufe: Zusätzliche Sorgfaltspflichten für Anbieter von sehr großen Online-Plattformen

Der DSA spricht Anbietern sehr großer Online-Plattformen und sehr großer Online-Suchmaschinen¹⁶ für die Erleichterung von öffentlichen Debatten, Wirtschaftstransaktionen und die öffentliche Verbreitung von Informationen, Meinungen und Ideen sowie bei der Beeinflussung der Informationsbeschaffung und -übermittlung im Internet eine bedeutende Rolle zu (Erwägungsgrund 75 Satz 1 DSA). Daher werden sehr großen Online-Plattformen in Art. 33 ff. DSA weitere Sorgfaltspflichten auferlegt. Sehr große Online-Plattformen haben eine durchschnittliche monatliche Zahl von mindestens 45 Mio. aktiven Nutzern in der EU (Art. 33 Abs. 1 DSA).¹⁷ Anbieter von Online-Plattformen müssen mindestens alle sechs Monate die durchschnittliche Zahl ihrer aktiven Nutzer pro Monat veröffentlichen (Art. 24 Abs. 2 DSA) und auf Verlangen dem Koordinator für digitale Dienste am Niederlassungsort übermitteln (Art. 24 Abs. 3 DSA). Die EU-Kommission erlässt Beschlüsse, in denen Online-Plattformen als sehr groß festgestellt werden.¹⁸

a) Risikobewertung und -minimierung

Der DSA sieht den großen Einfluss, den sehr große Online-Plattformen auf die Online-Sicherheit, die öffentliche Meinungsbildung und den öffentlichen Diskurs sowie den Online-Handel haben (Erwägungsgrund 79 Satz 1 DSA). Art. 34 DSA verpflichtet daher Anbieter sehr großer Online-Plattformen, Risikobewertungen durchzuführen, in denen sie alle systemischen Risiken, die sich aus der Konzeption und dem Betrieb ihrer Dienste ergeben, ermitteln, analysieren und bewerten. Dabei müssen vier Kategorien von systemischen Risiken geprüft werden:

- Verbreitung rechtswidriger Inhalte,
- nachteilige Auswirkungen auf die Ausübung von Grundrechten (vor allem Achtung der Menschenwürde, Achtung des

15 Janal, ZEuP 2021 S. 227 (260).

16 Nachfolgend zusammengefasst als „Anbieter sehr großer Online-Plattformen“.

17 Vgl. EU-Kommission, FAQ zur Identifizierung und Zählung aktiver Nutzer, s.u. <https://fmos.link/21019> (Abruf: 08.11.2023).

18 Vgl. EU-Kommission, Liste sehr großer Online-Plattformen vom 25.04.2023, s.u. <https://fmos.link/21020> (Abruf: 08.11.2023); Amazon und Zalando haben gegen die Einordnung als sehr große Online-Plattform geklagt; eine Anordnung im vorläufigen Rechtsschutz liegt bereits vor, Order of the President of the General Court vom 27.09.2023 – T-367/23 R.

Privat- und Familienlebens, Schutz personenbezogener Daten, Meinungs- und Informationsfreiheit, Nichtdiskriminierung, Rechte der Kinder, Verbraucherschutz),

- nachteilige Auswirkungen auf gesellschaftliche Debatten, Wahlprozesse und öffentliche Sicherheit,
- nachteilige Auswirkungen auf den Schutz der öffentlichen Gesundheit oder von Minderjährigen und schwerwiegenden negativen Folgen für das körperliche und geistige Wohlbefinden einer Person oder in Bezug auf geschlechtsspezifische Gewalt.

Die Risikobewertungen müssen mindestens einmal jährlich sowie vor Einführung neuer Funktionen, die voraussichtlich kritische Auswirkungen auf die ermittelten Risiken haben, durchgeführt werden.

Die Anbieter sehr großer Online-Plattformen sind verpflichtet, Risikominderungsmaßnahmen zu ergreifen (Art. 35 DSA). Der DSA legt hinsichtlich der Grenzen der Risikominderungsmaßnahmen fest, dass sie angemessen, verhältnismäßig und wirksam sein müssen (Art. 35 Abs. 1 DSA). Nach Erwägungsgrund 86 Satz 3 DSA muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Anbieter der sehr großen Online-Plattformen im Rahmen der Verhältnismäßigkeit berücksichtigt werden. Außerdem müssen unnötige Beschränkungen für die Nutzung der Dienste vermieden und Auswirkungen auf die Meinungsfreiheit besonders berücksichtigt werden (Erwägungsgrund 86 Satz 4 DSA). Art. 35 Abs. 1 DSA nennt beispielhaft Risikominimierungsmaßnahmen:

- Anpassung der Gestaltung, Merkmale und Funktionsweise des Dienstes,
- Anpassung der AGB,
- Anpassung der Verfahren zur Content-Moderation,
- Erprobung und Anpassung von algorithmischen Systemen, einschließlich der Empfehlungssysteme,
- Anpassung der Werbesysteme,
- Zusammenarbeit mit vertrauenswürdigen Hinweisgebern,
- Zusammenarbeit mit anderen sehr großen Online-Plattformen,
- gezielte Maßnahmen zum Schutz der Rechte des Kindes.

b) Krisenreaktionsmechanismus

Kurz vor Ende des Gesetzgebungsverfahrens wurde noch ein Krisenreaktionsmechanismus in Art. 36 DSA eingeführt. Eine Krise liegt vor, wenn außergewöhnliche Umstände eintreten, die zu einer ernsthaften Bedrohung der öffentlichen Sicherheit oder der öffentlichen Gesundheit in der Union oder in wesentlichen Teilen der Union führen können (Erwägungsgrund 91 Satz 2 DSA). Auf Empfehlung des Gremiums¹⁹ kann die EU-Kommission Anbieter sehr großer Online-Plattformen zur Ad-hoc-Risikobewertung und -Risikominderung auffordern. Es wird sich herausstellen müssen, ob eine Anordnungskette aus Gremium, EU-Kommission und Anbieter sehr großer Online-Plattformen bei Vorliegen einer Krise sich als geeignet erweist.²⁰

c) Unabhängige Prüfung

Der DSA sieht unabhängige Audits der Anbieter sehr großer Online-Plattformen vor. Sie werden mindestens einmal jährlich auf eigene Kosten einer unabhängigen Prüfung unterzogen. Dabei wird die Einhaltung der Sorgfaltspflichten der verschiedenen Stufen des DSA

sowie von Verpflichtungszusagen auf Grundlage von Verhaltenskodizes nach Art. 45 und 46 DSA und Krisenprotokollen nach Art. 48 DSA geprüft. Für jede Prüfung ist ein Prüfbericht zu erstellen. Die behördliche Aufsicht wird dadurch sichergestellt, dass der Prüfbericht dem Koordinator für digitale Dienste am Niederlassungsort, der Kommission und dem Gremium übermittelt werden muss (Art. 42 Abs. 4 Buchst. c DSA, Erwägungsgrund 93 Satz 3 DSA).

d) Weitere Vorgaben zur Gestaltung der Dienste

Sehr große Online-Plattformen, die Empfehlungssysteme verwenden, müssen mindestens eine Empfehlungsoption anbieten, die nicht auf Profiling beruht (Art. 38 DSA). Außerdem müssen Anbieter von sehr großen Online-Plattformen ein Online-Archiv öffentlich zugänglich machen (Art. 39 Abs. 1 DSA). Das Online-Archiv soll die Aufsicht und die Forschung zu neu entstehenden Risiken im Zusammenhang mit der Online-Verbreitung von Werbung unterstützen (Erwägungsgrund 95 Satz 2 DSA). Das Online-Archiv soll nach Art. 39 Abs. 2 DSA folgende Angaben enthalten:

- Inhalt der Werbung (einschließlich Name des Produkts oder der Dienstleistung, Gegenstand der Werbung),
- Person, in deren Namen die Werbung angezeigt wird,
- Person, die für Werbung bezahlt hat,
- Werbezeitraum,
- Informationen zur gezielten Werbung,
- kommerzielle Kommunikation,
- statistische Informationen (z.B. Gesamtzahl der erreichten Nutzer).

e) Compliance-Abteilung

Anbieter von sehr großen Online-Plattformen treffen weitere Organisationspflichten. Sie müssen nach Art. 41 DSA eine Compliance-Abteilung einrichten, um der Komplexität der Funktionsweise der genutzten Systeme und der mit ihnen verbundenen systemischen Risiken für die Gesellschaft Rechnung zu tragen (Erwägungsgrund 99 Satz 1 DSA). Die Compliance-Abteilung muss nach Art. 41 Abs. 1 DSA unabhängig von den operativen Abteilungen sein und ausreichend Autorität, Befugnisse und Ressourcen haben. Der Leiter der Compliance-Abteilung muss direkt dem Leitungsorgan des Anbieters unterstehen (Art. 41 Abs. 2 DSA).

f) Weitere Transparenzberichtspflichten

Art. 42 DSA sieht weitere Transparenzberichtspflichten für Anbieter sehr großer Online-Plattformen zusätzlich zu Art. 15 und 24 DSA vor. Die Transparenzberichte müssen nach Art. 42 Abs. 2 DSA zusätzlich folgende Angaben enthalten:

- personelle Ressourcen, die zur Content-Moderation eingesetzt werden,
- Informationen zu Qualifikationen, Sprachkenntnissen, Schulung und Unterstützung der personellen Ressourcen,
- Indikatoren für die Genauigkeit und damit zusammenhängende Informationen gem. Art. 15 Abs. 1 Buchst. e DSA,
- durchschnittliche monatliche Nutzerzahl pro Mitgliedstaat.

IV. Ausblick: Digitale-Dienste-Gesetz

Einige Vorschriften des DSA sehen eine Ausfüllung durch nationale Gesetze vor. Das BMDV hat am 04.08.2023 einen ersten Entwurf für das Digitale-Dienste-Gesetz vorgelegt. Hiernach sollen das Telemediengesetz und das Netzwerkdurchsetzungsgesetz ab 17.02.2024 außer Kraft treten. Die Bundesnetzagentur soll zuständige Behörde für die Beaufsichtigung von Anbietern von Vermittlungsdiensten und die Durchsetzung des DSA werden.

¹⁹ Es wird eine unabhängige Beratergruppe der Koordinatoren für digitale Dienste für die Beaufsichtigung der Anbieter von Vermittlungsdiensten mit der Bezeichnung „Europäisches Gremium für digitale Dienste“ (im Folgenden „Gremium“) eingerichtet, Art. 61 Abs. 1 DSA.

²⁰ Gerdemann/Spindler, GRUR 2023 S. 115 (123).

Zudem soll ein Beirat eingerichtet werden, der insb. Durchführungsempfehlungen zum DSA vorschlägt und wissenschaftliche Fragestellungen heranträgt.

V. Fazit

Die Umsetzung des DSA wird die Compliance-, Rechts- und Entwickler-Abteilungen der betroffenen Unternehmen lange beschäftigen – nicht zuletzt wegen der hohen Bußgelder. Der Implementierungsaufwand kann sehr umfassend sein. Unternehmen müssen nicht nur ihre AGB anpassen, sondern z.B. auch umfassende Anpassungen ihrer Webseiten bzw. Plattformen und

z.T. der Unternehmensorganisation vornehmen. In ein Projekt „DSA Compliance Readiness“ werden unternehmensweit viele Abteilungen eingebunden werden müssen. Daneben müssen Unternehmen auch die weiteren Gesetzesvorhaben im Rahmen der Digitalstrategie der EU-Kommission (Data Governance Act, Data Act, Digital Markets Act, AI Act-E) im Blick behalten.

Redaktionelle Hinweise:

Vgl. zu diesem Thema u.a. auch: Kuß/Lehmann, Digital Services Act – Entwurf eines einheitlichen Rechtsrahmens für die EU-Digitalwirtschaft, DB 2021 S. 605 = DB1355579.

Kompakt

Datenschutz

»DB1452903

Datendiebstahl kann Anspruch auf immateriellen Schadensersatz nach Art. 82 DSGVO begründen

Delikte im Bereich der Cyberkriminalität und insb. das Ausspähen personenbezogener Daten verursachten nach Zahlen des Bitkom e.V. für deutsche Unternehmen einen Schaden von mehr als 200 Mrd. € in 2022. Diese Summe könnte noch weiter steigen. Denn EuGH-Generalanwalt Collins plädiert dafür, dass der Diebstahl sensibler personenbezogener Daten einer betroffenen Person durch einen unbekannten Straftäter zu einem Anspruch auf immateriellen Schadensersatz führt, wenn der Nachweis eines Verstoßes gegen die DSGVO, eines konkreten erlittenen Schadens und eines Kausalzusammenhangs zwischen dem Schaden und diesem Verstoß erbracht wird.

Generalanwalt, Schlussanträge vom 26.10.2023 – C-182/22 und C-189/22

RA/FA Alexander Tribess ist Fachanwalt für IT-Recht und Partner bei GreenGate Partners Rechtsanwaltsgesellschaft mbH & Co. KG in Hamburg.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

Die zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Vorabentscheidungsverfahren gehen zurück auf Vorlagebeschlüsse des Amtsgerichts München. In zwei nahezu identisch gelagerten Fällen hatten die Kläger dort Ansprüche auf immateriellen Schadensersatz nach Art. 82 DSGVO geltend gemacht. Hintergrund: Ihre personenbezogenen Daten waren bei einem Cyberangriff auf den Betreiber der Trading-App Scalable Capital abhandengekommen. Betroffen waren u.a. die Namen, Geburtsdaten, Post- und E-Mail-Adressen der Kläger sowie digitale Kopien ihrer Personalausweise. Belege dafür, dass die Angreifer diese Daten tatsächlich genutzt hätten, gab es nicht. Das Amtsgericht München hatte beide Verfahren ausgesetzt und dem EuGH grundsätzliche Fragen zur Auslegung von Art. 82 DSGVO vorgelegt. Diese betrafen Charakter und Funktion des Schadensersatzanspruches, etwa die Frage nach einem möglichen Sanktionscharakter oder einer Genugtuungsfunktion des gewährten Schadensersatzes. Insbesondere aber hatte das Amtsgericht München wissen wollen, ob für das Verständnis des immateriellen Schadensersatzes in der Beurteilung seiner Folgen davon auszugehen sei, dass ein

Identitätsdiebstahl i.S.d. 75. Erwägungsgrundes der DSGVO erst dann vorliegt, wenn tatsächlich ein Straftäter die Identität des Betroffenen angenommen hat, sich also in irgendeiner Form als der Betroffene ausgegeben hat, oder ob schon im Umstand, dass inzwischen Straftäter über Daten verfügen, die den Betroffenen identifizierbar machen, ein solcher Identitätsdiebstahl liege.

II. Entscheidung

Generalanwalt Collins beschäftigt sich in seinen Schlussanträgen lediglich mit der fünften, auf die Auslegung des Begriffs „Identitätsdiebstahl“ gerichteten Frage des Amtsgerichts München. Insoweit empfiehlt er dem EuGH, wie folgt zu entscheiden:

- Der Diebstahl sensibler personenbezogener Daten durch einen unbekannten Straftäter kann zu einem Anspruch auf immateriellen Schadensersatz führen.
- Der bloße Besitz von Daten, die die betroffene Person identifizierbar machen, stellt für sich genommen zwar keinen Identitätsdiebstahl dar. Hierfür müsste der Täter tatsächlich die Identität der betroffenen Person angenommen haben.
- Für die Gewährung eines Schadensersatzes ist es aber nicht erforderlich, dass der Straftäter die Identität der betroffenen Person angenommen hat. Ein Identitätsdiebstahl ist im 75. Erwägungsgrund zur DSGVO nur als ein Beispiel für mögliche Risiken für die Rechte und Freiheiten natürlicher Personen genannt.
- Voraussetzung für einen immateriellen Schadensersatzanspruch ist, dass der Nachweis eines Verstoßes gegen die DSGVO, eines konkreten erlittenen Schadens und eines Kausalzusammenhangs zwischen dem Schaden und diesem Verstoß erbracht wird.

III. Praxishinweise

Der Generalanwalt konnte in seinen Schlussanträgen die meisten Vorlagefragen des Amtsgerichts München unberücksichtigt lassen. Denn der EuGH hat in der Sache „Österreichische Post“ (Urteil vom 04.05.2023 – C-300/21) einige grundsätzliche Feststellungen zu Art. 82 DSGVO bereits getroffen. Die Ausführungen des Generalanwalts decken sich im Wesentlichen mit den Vorgaben des EuGH:

Nach Art. 82 DSGVO ist Schadensersatz zu leisten, wenn der Nachweis eines Verstoßes gegen die DSGVO, eines tatsächlich

erlittenen Schadens und eines Kausalzusammenhangs zwischen diesem Verstoß und diesem Schaden erbracht wird. Eine verschuldensunabhängige Haftung besteht nicht, und die Ausgleichsfunktion der durch Art. 82 Abs. 1 DSGVO eingeführten Regelung schließt auch den Zuspruch von Strafschadensersatz aus. Ein Schadensersatz muss vollständig und wirksam sein und damit den aufgrund des Verstoßes konkret erlittenen Schaden in vollem Umfang ausgleichen. Ein immaterieller Schaden braucht zwar keinen bestimmten Grad an Erheblichkeit zu erreichen. Es bedarf jedoch eindeutiger und präziser Beweise dafür, dass die betroffene Person einen solchen Schaden erlitten hat. Ein bloß potenzieller oder hypothetischer Schaden oder die bloße Beunruhigung wegen des Diebstahls der eigenen personenbezogenen Daten reichen nicht aus, um diese Schwelle zu überschreiten.

Eine Entscheidung des EuGH gemäß der Schlussanträge von Generalanwalt Collins würde sich harmonisch in dieses vom

EuGH bereits entwickelte Schadensersatzregime einfügen: Solange die vom EuGH entwickelten Voraussetzungen für die Gewährung eines Anspruchs auf immateriellen Schadensersatz erfüllt sind, besteht kein Ansatz dafür, einen solchen Anspruch davon abhängig zu machen, dass gestohlene Daten von den Tätern tatsächlich benutzt wurden. Dass nach Meinung des Generalanwalts erst unter dieser Voraussetzung von einem Identitätsdiebstahl gesprochen werden kann, ist für die Zuerkennung von Schadensersatz nach Art. 82 DSGVO letztlich nicht relevant. Unabhängig vom Einzelfall bleibt abzuwarten, welche Maßstäbe die Instanzgerichte an den vom EuGH geforderten Beweis für einen konkret erlittenen immateriellen Schaden stellen werden. Datenklau jedenfalls kann für die betroffenen Unternehmen noch teurer werden, wenn sie durch unzureichende technische und organisatorische Maßnahmen ein Mitverschulden an dem Angriff auf ihre Systeme und Daten tragen.

Entscheidungen

Datenschutz

»DB1451639

Auskunftsanspruch gem. Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO: Zum Anspruch auf kostenlose erste Kopie personenbezogener Daten

DSGVO Art. 12 Abs. 5, Art. 15 Abs. 1 und 3, Art. 23 Abs. 1 Buchst. i

1. Art. 12 Abs. 5 sowie Art. 15 Abs. 1 und 3 der Verordnung (EU) 2016/679 des EU-Parlaments und des Rates vom 27.04.2016 (DSGVO) zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der RL 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung) sind dahin auszulegen, dass die Verpflichtung des Verantwortlichen, der betroffenen Person unentgeltlich eine erste Kopie ihrer personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind, zur Verfügung zu stellen, auch dann gilt, wenn der betreffende Antrag mit einem anderen als den in Satz 1 des 63. Erwägungsgrundes der Verordnung genannten Zwecken begründet wird.
2. Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO ist dahin auszulegen, dass eine nationale Regelung, die vor dem Inkrafttreten dieser Verordnung erlassen wurde, in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallen kann. Eine solche Möglichkeit erlaubt es jedoch nicht, eine nationale Regelung zu erlassen, die der betroffenen Person zum Schutz der wirtschaftlichen Interessen des Verantwortlichen die Kosten für eine erste Kopie ihrer personenbezogenen Daten, die Gegenstand der Verarbeitung durch den Verantwortlichen sind, auferlegt.
3. Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO ist dahin auszulegen, dass im Rahmen eines Arzt-Patienten-Verhältnisses das Recht auf Erhalt einer Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind, umfasst, dass der betroffenen Person eine originalgetreue und verständliche Reproduktion aller dieser Daten überlassen wird. Dieses Recht setzt voraus, eine vollständige Kopie der Dokumente zu erhalten, die sich in der Patientenakte befinden und u.a. diese Daten enthalten, wenn die Zurverfügungstellung einer solchen Kopie erforderlich ist, um der betroffenen Person die Überprüfung der Richtigkeit und Vollständig-

keit der Daten zu ermöglichen und die Verständlichkeit der Daten zu gewährleisten. In Bezug auf die Gesundheitsdaten der betroffenen Person schließt dieses Recht jedenfalls das Recht ein, eine Kopie der Daten aus ihrer Patientenakte zu erhalten, die Informationen wie z.B. Diagnosen, Untersuchungsergebnisse, Befunde der behandelnden Ärzte und Angaben zu an ihr vorgenommenen Behandlungen oder Eingriffen umfasst.

EuGH, Urteil vom 26.10.2023 – C-307/22

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 12 Abs. 5, Art. 15 Abs. 3 und Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO. Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen FT und DW wegen der Weigerung von FT, einer Zahnärztin, ihrem Patienten eine erste Kopie seiner Patientenakte unentgeltlich zu übermitteln. DW befand sich bei FT in zahnärztlicher Behandlung. Da DW den Verdacht hatte, dass seine Behandlung fehlerhaft erfolgt sei, forderte er FT zur unentgeltlichen Herausgabe einer ersten Kopie seiner Patientenakte auf. FT teilte DW mit, dass sie diesem Antrag nur unter der Bedingung nachkommen werde, dass, wie es nach nationalem Recht vorgesehen sei, DW die Kosten für die Zurverfügungstellung der Kopie der Patientenakte übernehme. DW erhob eine Klage gegen FT. Im ersten Rechtszug und in der Berufungsinstanz wurde dem Antrag von DW auf unentgeltliche Herausgabe einer ersten Kopie seiner Patientenakte stattgegeben. Der mit der Revision von FT befasste BGH (Deutschland) ist der Auffassung, dass die Entscheidung des Rechtsstreits davon abhängt, wie die Bestimmungen der DSGVO auszulegen seien. Das vorlegende Gericht stellt fest, dass der Patient nach nationalem Recht eine Kopie seiner Patientenakte erhalten könne, sofern er dem Behandlenden die sich daraus ergebenden Kosten erstattet. Allerdings könnte sich aus Art. 15 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Art. 12 Abs. 5 Satz 1 DSGVO ergeben, dass der für die Verarbeitung Verantwortliche, vorliegend der Behandlende, verpflichtet sei, dem Patienten eine erste Kopie seiner Patientenakte unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Daher hat der BGH beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen: ... (Red. Anm.: Die Vorabentscheidungsfragen können dem Volltext in der Owlit-Datenbank entnommen werden.)

AUS DEN GRÜNDEN
Zu den Vorlagefragen
Zur ersten Frage

Zurverfügungstellung einer ersten Kopie der personenbezogenen Daten zu anderen Zwecken als der Prüfung der Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung

1 ... 29 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 12 Abs. 5 sowie Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO dahin auszulegen sind, dass die Verpflichtung des Verantwortlichen, der betroffenen Person unentgeltlich eine erste Kopie ihrer personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind, zur Verfügung zu stellen, auch dann gilt, wenn der betreffende Antrag mit einem anderen als den in Satz 1 des 63. Erwägungsgrundes der DSGVO genannten Zwecken begründet wird.

30 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach st. Rspr. bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts nicht nur deren Wortlaut, sondern auch der Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen sind, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (EuGH vom 12.01.2023 – C-154/21, Österreichische Post [Informationen über die Empfänger personenbezogener Daten], Rn. 29).

Ansprüche bei wörtlicher Auslegung des Art. 12 Abs. 5 DSGVO sowie des Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO

31 Was erstens den Wortlaut der maßgeblichen Bestimmungen betrifft, ist zum einen darauf hinzuweisen, dass Art. 12 Abs. 5 DSGVO den Grundsatz aufstellt, dass der betroffenen Person durch die Ausübung ihres Rechts auf Auskunft über die Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, und auf Auskunft über die damit verbundenen Informationen keine Kosten entstehen. Außerdem gibt es nach dieser Bestimmung zwei Gründe, aus denen der Verantwortliche entweder ein angemessenes Entgelt verlangen kann, bei dem die Verwaltungskosten berücksichtigt werden, oder sich weigern kann, aufgrund des Antrags tätig zu werden. Diese Gründe beziehen sich auf Fälle von Rechtsmissbrauch, in denen die Anträge der betroffenen Person „offenkundig unbegründet“ oder – insb. im Fall häufiger Wiederholung – „exzessiv“ sind.

32 Hierzu hat das vorlegende Gericht ausdrücklich festgestellt, dass der Antrag der betroffenen Person nicht missbräuchlich sei.

33 Zum anderen wird das Recht der betroffenen Person auf Auskunft über ihre Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, und auf Auskunft über die damit verbundenen Informationen – das integraler Bestandteil des Rechts auf Schutz personenbezogener Daten ist – in Art. 15 Abs. 1 DSGVO gewährleistet. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung haben die betroffenen Personen das Recht auf Auskunft über ihre personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind.

34 Des Weiteren geht aus Art. 15 Abs. 3 DSGVO hervor, dass der Verantwortliche eine Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, zur Verfügung stellt und er für alle weiteren Kopien, die die betroffene Person beantragt, ein angemessenes Entgelt verlangen kann. Insoweit wird in Art. 15 Abs. 4 klargestellt, dass Abs. 3 dieses Artikels dieser Person ein „Recht“ verleiht. Somit kann der Verantwortliche ein solches Entgelt nur dann verlangen, wenn die betroffene Person bereits eine erste Kopie ihrer Daten unentgeltlich erhalten hat und erneut einen Antrag auf diese stellt.

35 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, folgt aus der wörtlichen Auslegung von Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO, dass diese Bestimmung der betroffenen Person das Recht verleiht, eine originalgetreue Reproduktion ihrer personenbezogenen Daten zu

erhalten, denen eine weite Bedeutung beizumessen ist und die Gegenstand von Vorgängen sind, die als Verarbeitung durch den für diese Verarbeitung Verantwortlichen eingestuft werden müssen (EuGH vom 04.05.2023 – C-487/21, Österreichische Datenschutzbehörde und CRIF, EU:C:2023:369, Rn. 28).

36 Folglich ergibt sich aus Art. 12 Abs. 5 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO zum einen, dass die betroffene Person einen Anspruch darauf hat, eine erste unentgeltliche Kopie ihrer personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind, zu erhalten, und zum anderen, dass dem Verantwortlichen unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit eingeräumt wird, entweder ein angemessenes Entgelt zu verlangen, bei dem die Verwaltungskosten berücksichtigt werden, oder sich zu weigern, aufgrund des Antrags tätig zu werden, wenn dieser Antrag offenkundig unbegründet oder exzessiv ist.

Kein Recht des Verpflichteten, vom Betroffenen eine Begründung für den Auskunftsanspruch zu verlangen

37 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass ein Arzt, der die in Art. 4 Nr. 2 DSGVO genannten Vorgänge betreffend die Daten seiner Patienten durchführt, als „Verantwortlicher“ i.S.v. Art. 4 Nr. 7 dieser Verordnung anzusehen ist, der den Verpflichtungen unterliegt, die mit dieser Eigenschaft einhergehen, wobei er insb. auf Antrag der betroffenen Personen gewährleistet, dass über die personenbezogenen Daten Auskunft erteilt wird.

38 Die unentgeltliche Zurverfügungstellung einer ersten Kopie der personenbezogenen Daten ist weder nach dem Wortlaut von Art. 12 Abs. 5 noch dem von Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO davon abhängig, dass diese Personen ihren Antrag begründen. Diese Bestimmungen ermöglichen dem Verantwortlichen demnach nicht, für den Auskunftsantrag der betroffenen Person eine Begründung zu verlangen.

Auskunftsanspruch kann nicht zurückgewiesen werden, wenn damit ein anderer Zweck verfolgt wird, als die Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung zu prüfen

39 Zweitens ist zum Zusammenhang, in dem die o.g. Bestimmungen stehen, darauf hinzuweisen, dass Art. 12 DSGVO zu Abschn. 1 von Kapitel III dieser Verordnung gehört, der u.a. den in Art. 5 Abs. 1 Buchst. a DSGVO genannten Transparenzgrundsatz zum Gegenstand hat.

40 So legt Art. 12 DSGVO allgemeine Pflichten des Verantwortlichen in Bezug auf die Transparenz der Information und Kommunikation sowie die Modalitäten für die Ausübung der Rechte der betroffenen Person fest.

41 Art. 15 DSGVO, der zu Abschn. 2 von Kapitel III gehört, der die Informationspflicht und das Recht auf Auskunft zu personenbezogenen Daten zum Gegenstand hat, vervollständigt den Transparenzrahmen der DSGVO, indem er der betroffenen Person ein Recht auf Auskunft über ihre personenbezogenen Daten und ein Recht auf Information über die Verarbeitung dieser Daten gewährt.

42 Nach dem 59. Erwägungsgrund „sollten Modalitäten festgelegt werden, die einer betroffenen Person die Ausübung der Rechte, die ihr nach dieser Verordnung zustehen, erleichtern, darunter auch Mechanismen, die dafür sorgen, dass sie unentgeltlich insb. Zugang zu personenbezogenen Daten und deren Berichtigung oder Löschung beantragen und ggf. erhalten oder von ihrem Widerspruchsrecht Gebrauch machen kann“.

43 Da, wie sich aus Rn. 38 des vorliegenden Urteils ergibt, die betroffene Person nicht verpflichtet ist, den Antrag auf Auskunft über die Daten zu begründen, kann der erste Satz des 63. Erwägungsgrundes

des nicht dahin ausgelegt werden, dass dieser Antrag zurückzuweisen ist, wenn mit ihm ein anderer Zweck verfolgt wird als der, von der Verarbeitung Kenntnis zu nehmen und deren Rechtmäßigkeit zu überprüfen. Dieser Erwägungsgrund vermag nämlich die Tragweite von Art. 15 Abs. 3 DSGVO, auf die in Rn. 35 des vorliegenden Urteils hingewiesen wurde, nicht einzuschränken.

44 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach st. Rspr. die Erwägungsgründe eines Unionsrechtsakts rechtlich nicht verbindlich sind und weder herangezogen werden können, um von den Bestimmungen des betreffenden Rechtsakts abzuweichen, noch, um diese Bestimmungen in einem Sinne auszulegen, der ihrem Wortlaut offensichtlich widerspricht (EuGH vom 13.09.2018 – C-287/17, *Česká pojišťovna*, EU:C:2018:707, Rn. 33).

45 I.Ü. heißt es im zweiten Satz des 63. Erwägungsgrundes, dass das Recht der betroffenen Personen auf Auskunft über ihre personenbezogenen Daten im Hinblick auf ihre gesundheitsbezogenen Daten „Daten in ihren Patientenakten, die Informationen wie z.B. Diagnosen, Untersuchungsergebnisse, Befunde der behandelnden Ärzte und Angaben zu Behandlungen oder Eingriffen enthalten“, einschließt.

46 Unter diesen Umständen kann das in Art. 15 Abs. 1 DSGVO garantierte Recht auf Auskunft über Gesundheitsdaten nicht durch eine Auskunftsverweigerung oder durch die Auferlegung der Zahlung einer Gegenleistung auf einen der im ersten Satz des 63. Erwägungsgrundes genannten Gründe beschränkt werden. Das Gleiche gilt für das Recht, eine erste kostenlose Kopie zu erhalten, wie es in Art. 12 Abs. 5 und Art. 15 Abs. 3 der Verordnung vorgesehen ist.

Auskunftsrecht darf nicht an Bedingungen geknüpft werden, die nicht vom Unionsgesetzgeber festgelegt wurden

47 Drittens ist zu den mit der DSGVO verfolgten Zielen festzustellen, dass diese Verordnung, wie sich aus ihren Erwägungsgründen 10 und 11 ergibt, ein gleichmäßiges und hohes Schutzniveau für natürliche Personen in der Union gewährleisten und die Rechte der betroffenen Personen stärken und präzise festlegen soll.

48 Gerade zur Erreichung dieses Ziels garantiert Art. 15 Abs. 1 der betroffenen Person ein Recht auf Auskunft über ihre personenbezogenen Daten (vgl. in diesem Sinne EuGH vom 22.06.2023 – C-579/21, *Pankki S*, EU:C:2023:501, Rn. 57 und die dort angeführte Rspr.).

49 Mithin gehören Art. 12 Abs. 5 und Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO zu den Bestimmungen, die das Auskunftsrecht sowie die Transparenz über die Art und Weise der Verarbeitung der personenbezogenen Daten gegenüber der betroffenen Person gewährleisten sollen (vgl. in diesem Sinne EuGH vom 12.01.2023, a.a.O., Rn. 42).

50 Der Grundsatz, dass die erste Kopie der Daten unentgeltlich ist, sowie die Tatsache, dass der Auskunftsantrag nicht spezifisch begründet sein muss, tragen notwendigerweise dazu bei, der betroffenen Person die Ausübung ihrer Rechte aus der DSGVO zu erleichtern.

51 Angesichts der Bedeutung, die die DSGVO dem in Art. 15 Abs. 1 DSGVO garantierten Recht auf Auskunft über die personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind, zur Erreichung solcher Ziele beimisst, darf die Ausübung dieses Rechts folglich nicht von Bedingungen abhängig gemacht werden, die der Unionsgesetzgeber nicht ausdrücklich festgelegt hat, wie etwa von der Verpflichtung, einen der im ersten Satz des 63. Erwägungsgrundes DSGVO genannten Gründe geltend zu machen.

52 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 12 Abs. 5 sowie Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO dahin auszulegen sind, dass die Verpflichtung des Verantwortlichen, der betroffenen Person unentgeltlich eine erste Kopie ihrer personenbezogenen Daten,

die Gegenstand einer Verarbeitung sind, zur Verfügung zu stellen, auch dann gilt, wenn der betreffende Antrag mit einem anderen als den in Satz 1 des 63. Erwägungsgrundes der DSGVO genannten Zwecken begründet wird.

Zur zweiten Frage

Zur Zulässigkeit nationaler Gesetzgebungsmaßnahmen, die vor dem Inkrafttreten der DSGVO erlassen wurden

53 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO dahin auszulegen ist, dass er eine nationale Regelung gestattet, die vor dem Inkrafttreten der DSGVO erlassen wurde und die der betroffenen Person zum Schutz der wirtschaftlichen Interessen des für die Verarbeitung Verantwortlichen die Kosten für eine erste Kopie ihrer personenbezogenen Daten, die Gegenstand dieser Verarbeitung sind, auferlegt.

54 Was als Erstes die Frage betrifft, ob nur nationale Maßnahmen, die nach dem Inkrafttreten der DSGVO erlassen worden sind, in den Anwendungsbereich von Art. 23 Abs. 1 DSGVO fallen können, ist darauf hinzuweisen, dass der Wortlaut dieser Bestimmung hierzu keinen Hinweis enthält.

55 Art. 23 Abs. 1 DSGVO besagt nämlich lediglich, dass Gesetzgebungsmaßnahmen eines Mitgliedstaats die Pflichten und Rechte gem. den Art. 12 bis 22 DSGVO beschränken können, sofern diese Maßnahmen den in diesen Artikeln vorgesehenen Rechten und Pflichten entsprechen und diese Beschränkungen den Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten achten sowie eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme darstellen, die den Schutz der Rechte und Freiheiten anderer Personen sicherstellt.

56 Folglich schließt Art. 23 Abs. 1 DSGVO von seinem Anwendungsbereich nationale Gesetzgebungsmaßnahmen, die vor dem Inkrafttreten der DSGVO erlassen wurden, nicht aus, sofern sie die in diesem Art. festgelegten Voraussetzungen erfüllen.

57 Was als Zweites die Frage betrifft, ob eine nationale Regelung, die zum Schutz des wirtschaftlichen Interesses der Behandelnden die Kosten für die Zurverfügungstellung einer ersten – vom Patienten angeforderten – Kopie der Patientenakte diesem Patienten auferlegt, unter Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO fällt, ist erstens darauf hinzuweisen, dass, wie aus den Rn. 31 und 33 bis 36 des vorliegenden Urteils hervorgeht, der betroffenen Person gem. Art. 12 Abs. 5 sowie Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO ein Recht darauf zuerkannt ist, eine unentgeltliche erste Kopie ihrer personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind, zu erhalten.

58 Nach Art. 15 Abs. 3 Satz 2 DSGVO kann jedoch der Verantwortliche für alle weiteren Kopien ein angemessenes Entgelt auf Grundlage der Verwaltungskosten verlangen. I.Ü. erlaubt Art. 12 Abs. 5 im Licht von Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO dem Verantwortlichen, sich vor der missbräuchlichen Ausübung des Auskunftsrechts zu schützen, indem er bei einem offenkundig unbegründeten oder exzessiven Antrag ein angemessenes Entgelt verlangt.

Kein uneingeschränktes Recht, eine erste unentgeltliche Kopie der personenbezogenen Daten zu erhalten

59 Zweitens ist nach dem vierten Erwägungsgrund der DSGVO das Recht auf Schutz der personenbezogenen Daten kein uneingeschränktes Recht und muss unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsprinzips gegen andere Grundrechte abgewogen werden. Somit steht die DSGVO im Einklang mit allen Grundrechten und achtet alle Freiheiten und Grundsätze, die mit der Charta anerkannt wurden und in den Verträgen verankert sind (EuGH vom 24.02.2022

– C-175/20, Valsts ierēdumu dienests [Verarbeitung personenbezogener Daten für steuerliche Zwecke], EU:C:2022:124, Rn. 53).

60 So bestimmt Art. 15 Abs. 4 DSGVO, dass „[d]as Recht auf Erhalt einer Kopie ... die Rechte und Freiheiten anderer Personen nicht beeinträchtigen [darf].“

61 Auch wird in Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO daraufhingewiesen, dass eine Beschränkung des Umfangs der u.a. in Art. 15 DSGVO vorgesehenen Pflichten und Rechte möglich ist, „sofern eine solche Beschränkung den Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten achtet und in einer demokratischen Gesellschaft eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme darstellt, die [den Schutz der Rechte und Freiheiten anderer Personen] sicherstellt“.

62 Folglich ergibt sich aus den Rn. 59 bis 61 des vorliegenden Urteils, dass das der betroffenen Person zuerkannte Recht, eine erste unentgeltliche Kopie ihrer personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind, zu erhalten, nicht uneingeschränkt gilt.

Zur Kostenregelung des § 630g Abs. 2 Satz 2 BGB hinsichtlich der Zurverfügungstellung einer ersten Kopie

63 Drittens sind nur Erwägungen betreffend insb. den Schutz der Rechte und Freiheiten anderer Personen geeignet, als Rechtfertigung für Beschränkungen dieses Rechts zu dienen, sofern, wie in Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO vorgesehen, eine solche Beschränkung dessen Wesensgehalt achtet sowie eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme darstellt, die diesen Schutz sicherstellt.

64 Wie sich jedoch aus der Vorlageentscheidung ergibt, ermöglicht die Kostenregelung des § 630g Abs. 2 Satz 2 BGB dem Behandelnden, dem Patienten die Kosten für die Zurverfügungstellung einer ersten Kopie seiner Patientenakte aufzuerlegen. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass diese Regelung in erster Linie die wirtschaftlichen Interessen der Behandler schützen solle, was die Patienten davon abhalte, unnötig Kopien ihrer Patientenakte anzufordern. Sofern die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung tatsächlich zum Ziel hat, die wirtschaftlichen Interessen der Behandelnden zu schützen, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist, fallen derartige Erwägungen somit nicht unter die in Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO genannten „Rechte und Freiheiten anderer Personen“.

65 Erstens führt nämlich eine solche Regelung dazu, dass nicht nur Anträgen, die unnötig wären, entgegengewirkt würde, sondern auch solchen Anträgen, mit denen aus berechtigtem Grund eine unentgeltliche erste Kopie der verarbeiteten personenbezogenen Daten verlangt wird. Diese Regelung verstößt folglich notwendigerweise gegen den Grundsatz der Unentgeltlichkeit der ersten Kopie und stellt damit die praktische Wirksamkeit des Auskunftsrechts nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO und mithin den von dieser Verordnung gewährleisteten Schutz in Frage.

66 Zweitens geht aus der Vorlageentscheidung nicht hervor, dass die von der nationalen Regelung geschützten Interessen über rein administrative oder wirtschaftliche Erwägungen hinausgehen.

67 In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass der Unionsgesetzgeber die wirtschaftlichen Interessen der Verantwortlichen mit Art. 12 Abs. 5 und Art. 15 Abs. 3 Satz 2 DSGVO berücksichtigt hat, in denen, wie in Rn. 58 des vorliegenden Urteils ausgeführt, die Umstände festgelegt sind, unter denen der Verantwortliche ein Entgelt für die Kosten der Zurverfügungstellung einer Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind, verlangen kann.

68 Daher vermag die Verfolgung des Ziels des Schutzes der wirtschaftlichen Interessen der Behandelnden keine Maßnahme zu rechtfertigen, die dazu führt, dass das Recht, unentgeltlich eine

erste Kopie zu erhalten, und damit die praktische Wirksamkeit des Rechts der betroffenen Person auf Auskunft über ihre personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind, in Frage gestellt werden.

69 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO dahin auszulegen ist, dass eine nationale Regelung, die vor dem Inkrafttreten der DSGVO erlassen wurde, in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallen kann. Eine solche Möglichkeit erlaubt es jedoch nicht, eine nationale Regelung zu erlassen, die der betroffenen Person zum Schutz der wirtschaftlichen Interessen des Verantwortlichen die Kosten für eine erste Kopie ihrer personenbezogenen Daten, die Gegenstand der Verarbeitung durch den Verantwortlichen sind, auferlegt.

Zur dritten Frage

Zum Umfang des Rechts zum Erhalt einer Kopie der personenbezogenen Daten im Rahmen eines Arzt-Patienten-Verhältnisses

70 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO dahin auszulegen ist, dass im Rahmen eines Arzt-Patienten-Verhältnisses das Recht auf Erhalt einer Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind, umfasst, dass der betroffenen Person eine vollständige Kopie der in ihrer Patientenakte enthaltenen Dokumente, die ihre personenbezogenen Daten enthalten, überlassen wird, oder ob dieses Recht nur umfasst, dass ihr eine Kopie dieser Daten als solche überlassen wird.

71 Zunächst hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO seinem Wortlaut nach der betroffenen Person das Recht verleiht, eine originalgetreue Reproduktion ihrer personenbezogenen Daten zu erhalten, denen eine weite Bedeutung beizumessen ist und die Gegenstand von Vorgängen sind, die als Verarbeitung durch den für diese Verarbeitung Verantwortlichen eingestuft werden müssen (EuGH vom 04.05.2023, a.a.O., Rn. 28).

72 Sodann kann Art. 15 DSGVO nicht dahin ausgelegt werden, dass er in seinem Abs. 3 Satz 1 ein anderes Recht als das in seinem Abs. 1 vorgesehene gewährt. I.Ü. bezieht sich der Begriff „Kopie“ nicht auf ein Dokument als solches, sondern auf die personenbezogenen Daten, die es enthält und die vollständig sein müssen. Die Kopie muss daher alle personenbezogenen Daten enthalten, die Gegenstand der Verarbeitung sind (EuGH vom 04.05.2023, a.a.O., Rn. 32).

73 Schließlich hat, was die mit Art. 15 DSGVO verfolgten Ziele angeht, die DSGVO den Zweck, die Rechte der betroffenen Personen zu stärken und präzise festzulegen. Somit muss es der betroffenen Person durch die Ausübung des in dieser Bestimmung vorgesehenen Auskunftsrechts nicht nur ermöglicht werden, zu überprüfen, ob sie betreffende Daten richtig sind, sondern auch, ob sie in zulässiger Weise verarbeitet werden. Ferner muss die vom Verantwortlichen nach Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO zur Verfügung zu stellende Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, alle Merkmale aufweisen, die es der betroffenen Person ermöglichen, ihre Rechte aus dieser Verordnung wirksam auszuüben, und diese Daten daher vollständig und originalgetreu wiedergeben (EuGH vom 04.05.2023, a.a.O., Rn. 33, 34 und 39).

74 Um insb. zu gewährleisten, dass die durch den Verantwortlichen bereitgestellten Informationen leicht verständlich sind, wie es Art. 12 Abs. 1 im Licht des 58. Erwägungsgrundes der DSGVO verlangt, kann sich nämlich die Reproduktion von Auszügen aus Dokumenten oder gar von ganzen Dokumenten, die u.a. personenbezogene Daten enthalten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, als unerlässlich erweisen, wenn die Kontextualisierung der

verarbeiteten Daten erforderlich ist, um ihre Verständlichkeit zu gewährleisten (EuGH vom 04.05.2023, a.a.O., Rn. 41).

75 Folglich bedeutet das Recht, vom für die Verarbeitung Verantwortlichen eine Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, zu erhalten, dass der betroffenen Person eine originalgetreue und verständliche Reproduktion aller dieser Daten überlassen wird. Dieses Recht setzt das Recht voraus, eine Kopie von Auszügen aus Dokumenten oder gar von ganzen Dokumenten, die u.a. diese Daten enthalten, zu erhalten, wenn die Zurverfügungstellung einer solchen Kopie unerlässlich ist, um der betroffenen Person die wirksame Ausübung der ihr durch diese Verordnung verliehenen Rechte zu ermöglichen (EuGH vom 04.05.2023, a.a.O., Rn. 45).

76 Zu den im Ausgangsverfahren fraglichen Informationen ist festzustellen, dass die DSGVO Dokumente identifiziert, von denen der Kläger des Ausgangsverfahrens eine Kopie verlangen können muss. So heißt es in Bezug auf personenbezogene Gesundheitsdaten im 63. Erwägungsgrund der DSGVO, dass das Recht der betroffenen Personen auf Auskunft „Daten in ihren Patientenakten, die Informationen wie z.B. Diagnosen, Untersuchungsergebnisse, Befunde der behandelnden Ärzte und Angaben zu Behandlungen oder Eingriffen enthalten“, einschließt.

77 Insoweit hat, wie der Generalanwalt in den Nrn. 78 bis 80 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, der Unionsgesetzgeber aufgrund der Sensibilität der personenbezogenen Gesundheitsdaten natürlicher Personen betont, wie wichtig es sei, dass die Auskunft gegenüber dem Einzelnen über die in seiner Patientenakte enthaltenen Daten so vollständig und genau wie möglich, aber auch verständlich erfolge.

78 Jedoch könnte in Bezug auf Untersuchungsergebnisse, Befunde der behandelnden Ärzte und Angaben zu an einem Patienten vorgenommenen Behandlungen oder Eingriffen, die in der Regel zahlreiche technische Daten oder gar Bilder umfassen, bei der Zurverfügungstellung einer einfachen Zusammenfassung oder Zusammenstellung dieser Daten durch den Arzt, um sie in zusammengefasster Form vorzulegen, die Gefahr bestehen, dass bestimmte relevante Daten ausgelassen oder unrichtig wiedergegeben werden oder dass jedenfalls die Überprüfung ihrer Richtigkeit und Vollständigkeit sowie ihr Verständnis durch den Patienten erschwert werden.

Recht auf eine vollständige Kopie der Dokumente, die sich in der Patientenakte befinden

79 Nach alledem ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO dahin auszulegen ist, dass im Rahmen eines Arzt-Patienten-Verhältnisses das Recht auf Erhalt einer Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand einer Verarbeitung sind, umfasst, dass der betroffenen Person eine originalgetreue und verständliche Reproduktion aller dieser Daten überlassen wird. Dieses Recht setzt voraus, eine vollständige Kopie der Dokumente zu erhalten, die sich in der Patientenakte befinden und u.a. diese Daten enthalten, wenn die Zurverfügungstellung einer solchen Kopie erforderlich ist, um der betroffenen Person die Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Daten zu ermöglichen und die Verständlichkeit der Daten zu gewährleisten. In Bezug auf die Gesundheitsdaten der betroffenen Person schließt dieses Recht jedenfalls das Recht ein, eine Kopie der Daten aus ihrer Patientenakte zu erhalten, die Informationen wie z.B. Diagnosen, Untersuchungsergebnisse, Befunde der behandelnden Ärzte und Angaben zu an ihr vorgenommenen Behandlungen oder Eingriffen umfasst.

Datenschutz

»DB1452360

Zu einem unionsrechtlichen Unterlassungsanspruch und der Bemessung eines immateriellen Schadens nach der DSGVO

DSGVO Art. 17, 18, 79, 82 Abs. 1, 84; GG Art. 2 Abs. 1; BGB §§ 253, 823, § 1004 Abs. 1

Vorlagefragen an den EuGH zur Auslegung von Art. 17, 18, 79, Art. 82 Abs. 1 und Art. 84 VO (EU) 2016/679 des EU-Parlaments und des Rates vom 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der RL 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung, DSGVO, ABIEU Nr. L 119 vom 04.05.2016 S. 1) zur Frage des Bestehens eines unionsrechtlichen Unterlassungsanspruchs der betroffenen Person, deren personenbezogene Daten von dem Verantwortlichen unrechtmäßig durch Weiterleitung offengelegt wurden, bzw. zu der insoweit bestehenden Möglichkeit eines Rückgriffs auf das nationale Recht und zum Begriff des immateriellen Schadens i.S.v. Art. 82 Abs. 1 DSGVO.

BGH, Beschluss vom 26.09.2023 – VI ZR 97/22

Der Kläger nimmt die Beklagte wegen der Weitergabe persönlicher Daten auf Unterlassung und Ersatz immateriellen Schadens in Anspruch. Der Kläger befand sich bei der beklagten Privatbank in einem Bewerbungsprozess, der über das Online-Portal Xing stattfand. Im Zuge dessen versandte eine Mitarbeiterin der Beklagten über den Messenger-Dienst des Portals am 23.10.2018 eine nur für den Kläger bestimmte Nachricht auch an eine dritte, nicht am Bewerbungsprozess beteiligte Person. Die Nachricht hatte den folgenden Inhalt: ... (Red. Anm.: Die Nachricht kann dem Volltext in der Owlit-Datenbank entnommen werden.)

Der Dritte, der mit dem Kläger vor einiger Zeit in derselben Holding gearbeitet hatte und ihn deshalb kannte, leitete die Nachricht an den Kläger weiter und fragte, ob es sich um eine Nachricht für den Kläger handele und ob dieser auf Stellensuche sei.

Der Kläger macht geltend, sein – immaterieller – Schaden liege nicht im abstrakten Kontrollverlust über die offenbarten Daten, sondern darin, dass nunmehr mindestens eine weitere Person, die den Kläger und potenzielle wie ehemalige Arbeitgeber kenne, über Umstände Kenntnis habe, die der Diskretion unterlägen. Es sei zu befürchten, dass der in der gleichen Branche tätige Dritte die in der Nachricht enthaltenen Daten weitergegeben habe oder sich durch ihre Kenntnis als Konkurrent auf etwaige Stellen im Bewerbungsprozess einen Vorteil habe verschaffen können. Zudem empfinde er das „Unterliegen“ in den Gehaltsverhandlungen als Schmach, die er nicht an Dritte – vor allem nicht an potenzielle Konkurrenten – weitergegeben hätte.

Der Kläger hat beantragt, die Beklagte zu verurteilen, es künftig zu unterlassen, personenbezogene Daten über den Kläger, die im Zusammenhang mit seiner Bewerbung stehen, zu verarbeiten/verarbeiten zu lassen, wenn dies geschieht wie in der Nachricht über das Portal Xing an Herrn F. W. am 23.10.2018, und an den Kläger immateriellen Schadensersatz von mindestens 2.500 € zu zahlen.

Das LG hatte der Klage teilweise stattgegeben, die Beklagte antragsgemäß zur Unterlassung verurteilt und dem Kläger einen Betrag i.H.v. 1.000 € nebst Zinsen zuerkannt. Auf die Berufung der Beklagten hatte das OLG das Urteil des LG hinsichtlich des geltend gemachten Anspruchs auf immateriellen Schadensersatz abgeändert und die Klage insoweit abgewiesen. Dagegen wendet sich der

Kläger mit seiner vom Berufungsgericht zugelassenen Revision, mit der er seine Ansprüche in vollem Umfang weiterverfolgt. Die Beklagte begehrt mit ihrer Revision die vollständige Abweisung der Klage.

AUS DEN GRÜNDEN

1 ... 11 I. ... III. Zur Vorlage an den EuGH

12 Der Erfolg der Revisionen der Parteien hängt von der Auslegung des Unionsrechts ab.

13 1. Zur Anwendbarkeit des Unionsrechts

Anwendbarkeit der DSGVO

14 a) Der zeitliche (Art. 99 Abs. 2 DSGVO) und räumliche (Art. 3 Abs. 1 DSGVO) Anwendungsbereich der Datenschutz-Grundverordnung ist eröffnet. Die Verordnung ist auch sachlich anwendbar (Art. 2 Abs. 1 DSGVO). Die streitgegenständliche Nachricht enthielt durch die Angabe des Nachnamens des Klägers, seines der Anrede zu entnehmenden Geschlechts, der Tatsache des laufenden Bewerbungsverfahrens sowie der Haltung der Beklagten zur Bewerbung des Klägers und seiner – hinsichtlich ihrer Größenordnung mittelbar offengelegten – Gehaltsvorstellung personenbezogene Daten i.S.d. Art. 4 Nr. 1 DSGVO. Denn diese Angaben bezogen sich auf eine von der Beklagten (für die Datenverarbeitung Verantwortliche i.S.d. Art. 4 Nr. 7 DSGVO), der Kontaktdaten und Lebenslauf des Klägers vorlagen, identifizierte oder zumindest identifizierbare natürliche Person. Die Versendung der Nachricht durch eine Mitarbeiterin der Beklagten mittels des Messenger-Dienstes eines Online-Portals an einen Dritten stellt eine (teilweise) automatisierte Verarbeitung der personenbezogenen Daten in Form der in Art. 4 Nr. 2 DSGVO beispielhaft genannten Offenlegung durch Übermittlung dar.

Verstoß gegen Bestimmungen der DSGVO

15 b) Die Beklagte hat gegen Bestimmungen der DSGVO verstoßen. Das Berufungsgericht hat zutreffend erkannt, dass die angegriffene Verarbeitung der personenbezogenen Daten des Klägers durch die Beklagte gem. Art. 6 Abs. 1 DSGVO unrechtmäßig, insb. nicht durch eine Einwilligung des Klägers gedeckt war. Die Beklagte macht auch nicht geltend, dass die Verarbeitung nach dieser Vorschrift rechtmäßig gewesen wäre.

16 2. Zu den Vorlagefragen 1a) und 1b)

17 „1a) Ist Art. 17 DSGVO dahingehend auszulegen, dass der betroffenen Person, deren personenbezogene Daten von dem Verantwortlichen unrechtmäßig durch Weiterleitung offengelegt wurden, ein Anspruch gegen den Verantwortlichen auf Unterlassung einer erneuten unrechtmäßigen Weiterleitung dieser Daten zusteht, wenn sie vom Verantwortlichen keine Löschung der Daten verlangt?

18 1b) Kann sich ein solcher Unterlassungsanspruch (auch) aus Art. 18 DSGVO oder einer sonstigen Bestimmung der DSGVO ergeben?“

19 Der Kläger begehrt nicht die Löschung seiner unter Verstoß gegen die DSGVO verarbeiteten personenbezogenen Daten, sondern will vorbeugend eine Wiederholung der unrechtmäßigen Verarbeitung im Wege einer Unterlassungsklage verhindern. Ob der Kläger dieses Begehren auf Art. 17 Abs. 1 DSGVO stützen kann, wie das Berufungsgericht angenommen hat, ist fraglich. Die Frage ist für die Entscheidung des Rechtsstreits erheblich und weder durch die Rspr. des EuGH geklärt noch i.Ü. klar zu beantworten.

Unionsrechtlicher Unterlassungsanspruch neben einem Lösungsanspruch

20 a) Der Senat hat allerdings in Fällen, in denen die Kläger Betreiber von Internetsuchmaschinen im Zusammenhang mit dem Begehren auf Auslistung bestimmter Ergebnislinks auch auf Unterlassung in Anspruch genommen haben, angenommen, dass das in Art. 17 Abs. 1 DSGVO niedergelegte „Recht auf Löschung“ schon aufgrund der für den Betroffenen letztlich unwägbaren und zudem stetem Entwicklungsfortschritt unterworfenen technischen Voraussetzungen der beanstandeten Datenverarbeitung nicht auf das schlichte Löschen von Daten zu verengen ist, sondern unabhängig von der technischen Umsetzung auch das Begehren umfasst, eine erneute Listung zu unterlassen (vgl. BGH vom 27.07.2020 – VI ZR 405/18, BGHZ 226 S. 285, Rn. 1, 17, 35; BGH vom 23.05.2023 – VI ZR 476/18, juris-Rn. 28). Davon ist offensichtlich auch der EuGH in seiner Entscheidung vom 08.12.2022 ausgegangen (EuGH vom 08.12.2022 – C-460/20, ECLI:EU:C:2022:962 = AfP 2023 S. 42, Rn. 82 f.). Entsprechend hat der Senat einen sich aus Art. 17 Abs. 1 DSGVO ergebenden Unterlassungsanspruch auch in Fällen für möglich gehalten, in denen die Kläger neben der Löschung ihrer personenbezogenen Daten aus der Datenbank eines Bewertungsportals die Unterlassung der Veröffentlichung eines sie betreffenden Profils auf diesem Portal begehrt haben (vgl. BGH vom 12.10.2021 – VI ZR 489/19, BGHZ 231 S. 263, Rn. 3, 10; BGH vom 13.12.2022 – VI ZR 54/21, AfP 2023 S. 149, Rn. 3 f., 40).

Zu einem unionsrechtlichen Unterlassungsanspruch neben der Forderung nach Ausgleich des immateriellen Schadens

21 b) Damit ist aber noch nicht geklärt, ob Art. 17 DSGVO auch als Anspruchsgrundlage in Betracht kommt, wenn die von einer rechtswidrigen Verarbeitung ihrer personenbezogenen Daten betroffene Person nicht die Löschung dieser Daten begehrt, sondern wie im Streitfall – neben der Forderung nach Ausgleich des entstandenen immateriellen Schadens – allein präventiv einen erneut drohenden gleichartigen Verstoß gegen die DSGVO verhindern möchte. Auch wenn Art. 17 DSGVO seinem Wortlaut nach ein derartiges Recht auf Unterlassung nicht vorsieht, könnte für eine Bejahung dieser Frage sprechen, dass der Verantwortliche das Unterlassungsbegehren grds. dadurch erfüllen kann, dass er die unrechtmäßig verarbeiteten Daten löscht und so einen erneuten gleichartigen Verstoß gegen die DSGVO ausschließt. Lehnt die betroffene Person die Löschung ab, stehen ihr die Rechte aus Art. 18 DSGVO zu (vgl. Art. 18 Abs. 1 Buchst. b DSGVO). In diesem Fall stellt sich die Frage, ob das Recht der betroffenen Person auf Einschränkung der Verarbeitung nach Art. 18, Art. 4 Nr. 3 DSGVO auch einen Anspruch auf Unterlassung im oben dargestellten Sinn umfasst. Ob sich aus den Bestimmungen der DSGVO – eventuell auch unter Heranziehung von Art. 79 DSGVO – ein unionsrechtlicher Unterlassungsanspruch außerhalb der oben dargestellten, bereits höchstrichterlich entschiedenen Fallkonstellationen ergibt, ist in Rspr. und Literatur umstritten (zum diesbezüglichen Streitstand vgl. etwa Leibold/Laoutoumai, ZD-Aktuell 2021, 05583, m.w.N.; Martini, in: Paal/Pauly [Hrsg.], DSGVO, 3. Aufl., Art. 79 Rn. 17 und Art. 82 Rn. 10; Kreße, in: Sydow/Marsch [Hrsg.], DSGVO, 3. Aufl., Art. 79 Rn. 11; Boehm, in: Simitis/Hornung/Spiecker gen. Döhmman [Hrsg.], Datenschutzrecht, Art. 82 DSGVO Rn. 29; Spindler/Dalby, in: Spindler/Schuster [Hrsg.], Recht der elektronischen Medien, 4. Aufl., Art. 79 DSGVO Rn. 17 und Spindler/Horvath, a.a.O., Art. 82 DSGVO Rn. 4 f.; Mantz/Spittka, in: Sassenberg/Faber [Hrsg.], Rechtshdb. Industrie 4.0 und Internet of Things, 2. Aufl., § 6 Rn. 119, 122).

22 3. Zur zweiten Vorlagefrage

23 „Falls Fragen 1a) und/oder 1b) bejaht werden:

24 a) Besteht der unionsrechtliche Unterlassungsanspruch nur dann, wenn künftig weitere Beeinträchtigungen der durch die DSGVO geschützten Rechte der betroffenen Person zu besorgen sind (Wiederholungsgefahr)?

25 b) Wird das Bestehen der Wiederholungsgefahr ggf. aufgrund des bereits vorliegenden Verstoßes gegen die DSGVO vermutet?“

Erfordernis einer Wiederholungsgefahr

26 Der auf eine bereits erfolgte Rechtsverletzung gestützte, aber in die Zukunft gerichtete Unterlassungsanspruch setzt nach nationalem Recht voraus, dass künftig weitere Beeinträchtigungen des Rechts des Anspruchstellers zu besorgen sind, also eine Wiederholungsgefahr vorliegt, wobei hierfür aufgrund des bereits erfolgten Verstoßes eine tatsächliche Vermutung besteht, die vom Anspruchsgegner jedoch entkräftet werden kann (st. Rspr.; vgl. zum Unterlassungsanspruch bei Verletzung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung gem. § 1004 Abs. 1 Satz 2 BGB analog, § 823 Abs. 1 BGB, Art. 2 Abs. 1 GG vor Inkrafttreten der DSGVO BGH vom 15.09.2015 – VI ZR 175/14, BGHZ 206 S. 347, Rn. 30; zum Unterlassungsanspruch bei Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts vgl. nur BGH vom 27.04.2021 – VI ZR 166/19, NJW 2021 S. 3334, Rn. 21, 23, m.w.N.). Nach Ansicht des Senats müsste dies aufgrund der Natur des Unterlassungsanspruchs auch dann gelten, wenn er sich unionsrechtlich aus der DSGVO ergibt. Geklärt ist dies durch die Rspr. des EuGH aber noch nicht.

27 4. Zur dritten Vorlagefrage

28 „Falls Fragen 1a) und 1b) verneint werden:

Sind Art. 84 i.V.m. Art. 79 DSGVO dahingehend auszulegen, dass sie es dem nationalen Richter erlauben, der betroffenen Person, deren personenbezogene Daten von dem Verantwortlichen unrechtmäßig durch Weiterleitung offengelegt wurden, neben dem Ersatz des materiellen oder immateriellen Schadens nach Art. 82 DSGVO und den sich aus Art. 17 und Art. 18 DSGVO ergebenden Ansprüchen einen Anspruch gegen den Verantwortlichen auf Unterlassung einer erneuten unrechtmäßigen Weiterleitung dieser Daten nach den Bestimmungen des nationalen Rechts zuzusprechen?“

Zum Rückgriff auf das nationale Recht bei Ablehnung eines unionsrechtlichen Unterlassungsanspruchs

29 Wenn nach den Bestimmungen der DSGVO kein unionsrechtlicher Unterlassungsanspruch in Betracht kommt, stellt sich die Frage, ob insoweit über Art. 84 i.V.m. Art. 79 DSGVO auf das nationale Recht zurückgegriffen werden kann oder ob dem das Ziel eines gleichmäßigen Datenschutzniveaus innerhalb der Union (vgl. ErwG 9 und 10 zur DSGVO) entgegensteht. Auch diese Frage ist durch den EuGH bisher nicht geklärt und in Rspr. und Literatur umstritten (vgl. auch insoweit zum Streitstand Leibold/Laoutoumai, a.a.O.; Martini, a.a.O., Art. 79 Rn. 17; Kreße, a.a.O., Art. 79 Rn. 30; zum Verhältnis der Ansprüche nach dem Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) zur DSGVO Wolff, ZD 2018 S. 248 [251]). Nach dem nationalen Recht kann ein Anspruch auf Unterlassung in entsprechender Anwendung des § 1004 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 823 BGB bestehen, wenn weitere Beeinträchtigungen zu besorgen sind (vgl. zum Unterlassungsanspruch bei Verletzung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung gem. § 1004 Abs. 1 Satz 2 analog, § 823 Abs. 1 BGB, Art. 2 Abs. 1 GG BGH vom 15.09.2015, a.a.O., Rn. 18; zum Unterlassungsanspruch beim Verstoß gegen ein Schutzgesetz i.S.d. § 823 Abs. 2 Satz 1 BGB vgl. BGH vom 17.07.2008 – I ZR 219/05, NJW 2008 S. 3565, Rn. 13, m.w.N.).

30 5. Zur vierten Vorlagefrage

31 „Ist Art. 82 Abs. 1 DSGVO dahingehend auszulegen, dass für die Annahme eines immateriellen Schadens i.S. dieser Bestimmung bloße negative Gefühle wie z.B. Ärger, Unmut, Unzufriedenheit, Sorge und Angst, die an sich Teil des allgemeinen Lebensrisikos und oft des täglichen Erlebens sind, genügen? Oder ist für die Annahme eines Schadens ein über diese Gefühle hinausgehender Nachteil für die betroffene natürliche Person erforderlich?“

Anforderungen an die Annahme eines immateriellen Schadens i.S.d. Art. 82 Abs. 1 DSGVO

32 a) In seiner Entscheidung vom 04.05.2023 in der Rechtssache C-300/21 hat der EuGH ausgeführt, dass Art. 82 Abs. 1 DSGVO dahin auszulegen ist, dass der bloße Verstoß gegen die Bestimmungen dieser Verordnung nicht ausreicht, um einen Schadensersatzanspruch zu begründen, sondern darüber hinaus der Eintritt eines Schadens erforderlich ist (EuGH vom 04.05.2023 – C-300/21, ECLI:EU:C:2023:370 = DB 2023 S. 1280 = WRP 2023 S. 686, Rn. 31 ff., 42). Er hat weiter ausgeführt, dass Art. 82 Abs. 1 DSGVO einer nationalen Regelung oder Praxis entgegensteht, die den Ersatz eines immateriellen Schadens i.S. dieser Bestimmung davon abhängig macht, dass der der betroffenen Person entstandene Schaden einen bestimmten Grad an Erheblichkeit erreicht hat (EuGH vom 04.05.2023, a.a.O., Rn. 51). Allerdings hat der EuGH auch erklärt (EuGH vom 04.05.2023, a.a.O., Rn. 50), dass die Ablehnung einer Erheblichkeitsschwelle nicht bedeutet, dass eine Person, die von einem Verstoß gegen die DSGVO betroffen ist, der für sie negative Folgen gehabt hat, vom Nachweis befreit wäre, dass diese Folgen einen immateriellen Schaden i.S.v. Art. 82 dieser Verordnung darstellen. Der EuGH hat zur Auslegung von Art. 82 DSGVO darüber hinaus u.a. auf ErwG 75 und 85 Bezug genommen (EuGH vom 04.05.2023, a.a.O., Rn. 37). Darin wird der Begriff des Schadens konkretisiert durch einzeln aufgeführte Beispiele „oder andere erhebliche wirtschaftliche oder gesellschaftliche Nachteile für die betroffene natürliche Person“.

Zum Vorliegen eines immateriellen Schadens bei bloßen negativen Gefühlen

33 b) Angesichts des im Streitfall vorliegenden Verstoßes gegen die DSGVO und der von dem Betroffenen geltend gemachten Folgen, nämlich der Befürchtung der Weitergabe der Daten an in der gleichen Branche tätige Dritte, Kenntnis einer Person über Umstände, die der Diskretion unterliegen, Schmach wegen des Unterliegens in Gehaltsverhandlungen und der Kenntnis Dritter davon, stellt sich vor diesem Hintergrund die entscheidungserhebliche, über den Einzelfall hinaus bedeutsame und vom EuGH noch nicht geklärte Frage, ob Art. 82 Abs. 1 DSGVO dahingehend auszulegen ist, dass derartige negative Gefühle, wie z.B. auch Ärger, Unmut, Unzufriedenheit, Sorge und Ängste vor weiteren Verstößen, Sorge vor einer Rufschädigung, die an sich Teil des allgemeinen Lebensrisikos und oft des täglichen Erlebens sind, bereits einen immateriellen Schaden i.S. der Norm darstellen. Weder Art. 82 DSGVO noch die Erwägungsgründe zum Schadensersatz liefern eine eindeutige Antwort auf diese Frage (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts, EuGH vom 27.04.2023 – C-340/21, ECLI:EU:C:2023:253 = DB 2023 S. 1156, juris-Rn. 70 f.).

34 6. Zur fünften Vorlagefrage

35 „Ist Art. 82 Abs. 1 DSGVO dahingehend auszulegen, dass bei der Bemessung der Höhe des zu ersetzenden immateriellen Schadens der Grad des Verschuldens des Verantwortlichen oder Auftragsverarbeiters bzw. seiner Mitarbeiter ein relevantes Kriterium darstellt?“

36 a) In seiner Entscheidung vom 04.05.2023 in der Rechtssache C-300/21 (vom 04.05.2023, a.a.O.) hat der EuGH ausgeführt, dass die DSGVO keine Bestimmung enthält, die sich den Regeln für die Bemessung des Schadensersatzes widmet, auf den eine betroffene Person i.S.v. Art. 4 Nr. 1 dieser Verordnung nach deren Art. 82 Anspruch hat, wenn ihr durch einen Verstoß gegen diese Verordnung ein Schaden entstanden ist. Daher seien die Ausgestaltung von Klageverfahren, die den Schutz der dem Einzelnen aus Art. 82 DSGVO erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, und insb. die Festlegung der Kriterien für die Ermittlung des Umfangs des in diesem Rahmen geschuldeten Schadensersatzes in Ermangelung einschlägiger unionsrechtlicher Vorschriften Aufgabe des Rechts des einzelnen Mitgliedstaats, wobei der Äquivalenz- und der Effektivitätsgrundsatz zu beachten seien (EuGH vom 04.05.2023, a.a.O., Rn. 54, m.w.N., Rn. 59).

37 Was den Effektivitätsgrundsatz betrifft, hat der EuGH ausgeführt, dass es Sache der nationalen Gerichte ist, festzustellen, ob die im nationalen Recht vorgesehenen Modalitäten für die gerichtliche Festsetzung des Schadensersatzes, der aufgrund des in Art. 82 DSGVO verankerten Schadensersatzanspruchs geschuldet wird, die Ausübung der durch das Unionsrecht und insb. durch diese Verordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Er hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass der sechste Satz des 146. ErwG der DSGVO besagt, dass dieses Instrument einen „vollständigen und wirksamen Schadensersatz für den erlittenen Schaden“ sicherstellen soll und in Anbetracht der Ausgleichsfunktion des in Art. 82 DSGVO vorgesehenen Schadensersatzanspruchs eine auf diese Bestimmung gestützte finanzielle Entschädigung als „vollständig und wirksam“ anzusehen ist, wenn sie es ermöglicht, den aufgrund des Verstoßes gegen diese Verordnung konkret erlittenen Schaden in vollem Umfang auszugleichen, ohne dass ein solcher vollumfänglicher Ausgleich die Verhängung von Strafschadenersatz erfordert (EuGH vom 04.05.2023, a.a.O., Rn. 56 ff.).

38 b) Damit erscheint aber noch nicht hinreichend geklärt, ob bei der Bemessung der Höhe des nach Art. 82 Abs. 1 DSGVO zu ersetzenden immateriellen Schadens der Grad des dem Verstoß gegen die DSGVO zugrunde liegenden Verschuldens als relevantes Kriterium herangezogen werden darf (vgl. hierzu auch die fünfte Vorlagefrage des BAG in der Rs. C-667/21, ABIEU Nr. C 95 vom 28.02.2022 S. 13 f.).

39 aa) Nach nationalem Recht ist, wenn das Gesetz eine billige Entschädigung in Geld für immaterielle Schäden vorsieht (Schmerzensgeld), bei der Bemessung der Entschädigung zu berücksichtigen, dass das Schmerzensgeld eine doppelte Funktion hat: Es soll dem Geschädigten einen angemessenen Ausgleich bieten für diejenigen Schäden, die nicht vermögensrechtlicher Art sind (Ausgleichsfunktion). Es soll aber zugleich dem Gedanken Rechnung tragen, dass der Schädiger dem Geschädigten für das, was er ihm angetan hat, Genugtuung schuldet (Genugtuungsfunktion, st. Rspr. zu § 253 BGB, vgl. nur BGH vom 08.02.2022 – VI ZR 409/19, VersR 2022 S. 635, Rn. 11, m.w.N.). Dabei steht zwar regelmäßig der Ausgleichsgedanke im Vordergrund. Da das Gesetz jedoch eine billige Entschädigung fordert, kann der Ausgleichszweck nicht allein maßgebend für das Ausmaß der Leistung sein. Das alleinige Abstellen auf den Ausgleichsgedanken ist unmöglich, weil sich immaterielle Schäden nicht und Ausgleichsmöglichkeiten nur beschränkt in Geld ausdrücken lassen. Die Genugtuungsfunktion bringt eine durch den Schadensfall hervorgerufene persönliche Beziehung zwischen Schädiger und Geschädigtem zum Ausdruck, die es aus der Natur der Sache heraus gebietet, alle Umstände des

Falles in den Blick zu nehmen und, sofern sie dem einzelnen Schadensfall sein besonderes Gepräge geben, bei der Bestimmung der Leistung zu berücksichtigen. Zu diesen Umständen gehört auch der Grad des Verschuldens des Schädigers (vgl. BGH vom 08.02.2022, a.a.O., Rn. 12, m.w.N.).

40 bb) Nach diesen Grundsätzen kommt nach Ansicht des Senats eine Berücksichtigung des Verschuldens bei der Bemessung der Höhe des nach Art. 82 Abs. 1 DSGVO wegen eines erlittenen immateriellen Schadens zu leistenden Schadensersatzes unter Berücksichtigung des Effektivitätsgrundsatzes dann in Betracht, wenn diesem Schadensersatz auch eine Genugtuungsfunktion – die nach nationalem Rechtsverständnis nicht der Rechtfertigung eines Strafschadenersatzes dient – in vergleichbarer Weise wie dem Schmerzensgeld zukommt. Die Schlussanträge des Generalanwalts vom 06.10.2022 in der Rs. C-300/21 deuten darauf hin, dass dies der Fall sein könnte (Generalanwalt beim EuGH vom 06.10.2022 – C-300/21, ECLI:EU:C:2022:756, juris-Rn. 29: „Die Auslegung, die den Begriff ‚Verstoß‘ automatisch, ohne Erfordernis eines Schadens, mit dem Begriff ‚Ausgleich‘ in Verbindung bringt, steht daher nicht mit dem Wortlaut von Art. 82 der DSGVO im Einklang. Sie steht auch nicht mit dem Hauptziel der durch die DSGVO eingeführten zivilrechtlichen Haftung im Einklang, das darin besteht, der betroffenen Person gerade durch den ‚vollständigen und wirksamen‘ Ersatz des ihr zugefügten Schadens Genugtuung zu verschaffen“). Somit könnte das Verschulden als ein Aspekt bei der Prüfung zu berücksichtigen sein, welcher Betrag angemessen ist, um den immateriellen Schaden „vollständig und wirksam“ zu ersetzen. Allerdings hat der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen vom 25.05.2023 in der Rs. C-667/21 seine Auffassung, dass der Grad des Verschuldens für die Bemessung der Höhe des nach Art. 82 Abs. 1 DSGVO zu ersetzenden immateriellen Schadens nicht von Bedeutung ist, u.a. damit begründet, dass der Schadensersatz „vollständig“ sein müsse (Generalanwalt beim EuGH vom 25.05.2023 – C-667/21, ECLI:EU:C:2023:433, juris-Rn. 118).

41 7. Zur sechsten Vorlagefrage

42 „Falls Fragen 1a), 1b) oder 3 bejaht werden: Ist Art. 82 Abs. 1 DSGVO dahingehend auszulegen, dass bei der Bemessung der Höhe des zu ersetzenden immateriellen Schadens als anspruchsmindernd berücksichtigt werden kann, dass der betroffenen Person neben dem Anspruch auf Schadensersatz ein Unterlassungsanspruch zusteht?“

43 Ist dem Kläger im Streitfall ein Unterlassungsanspruch auf unions- oder nationalrechtlicher Grundlage zuzusprechen, stellt sich die Frage, ob dieser Umstand bei der Bemessung der Höhe des immateriellen Schadensersatzes nach Art. 82 Abs. 1 DSGVO – anspruchsmindernd – berücksichtigt werden kann. Nach dem nationalen Recht ist bei der Bemessung einer Geldentschädigung für ideelle Beeinträchtigungen bei der gebotenen Gesamtwürdigung auch ein erwirkter Unterlassungstitel zu berücksichtigen; der Titel und die damit verbundenen Vollstreckungsmöglichkeiten können den Geldentschädigungsanspruch beeinflussen und im Zweifel sogar ausschließen (vgl. zur diesbezüglichen ständigen Senatsrechtsprechung zur Geldentschädigung bei schuldhafter Verletzung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts nur BGH vom 22.02.2022 – VI ZR 1175/20, VersR 2022 S. 830, Rn. 44, m.w.N.). Ob und ggf. inwieweit (nur Minderung oder auch völliger Ausschluss möglich?) diese Grundsätze bei Berücksichtigung des Effektivitätsgrundsatzes auf den Anspruch auf Ersatz immateriellen Schadens nach Art. 82 Abs. 1 DSGVO übertragen werden können, erscheint fraglich und lässt sich anhand der bisherigen Rspr. des EuGH nicht eindeutig beantworten.

Prof. Dr. jur. Wolfgang Kleinebrink, Wuppertal

Vermeidung einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung beim Arbeitsentgelt

– Das Zusammenspiel von Gleichbehandlungsgrundsätzen und Diskriminierungsverboten –

Prof. Dr. jur. Wolfgang Kleinebrink, Sprecher der Geschäftsführung der Vereinigung Bergischer Unternehmerverbände e.V. (VBU*), Wuppertal; Honorarprofessor für Arbeits- und Sozialrecht an der Hochschule Niederrhein und Mitglied des Fachbeirats dieser Zeitschrift.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Arbeitgeber müssen nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlungen bei der Höhe des Arbeitsentgelts vermeiden. Ansonsten drohen ihnen nicht nur Nachzahlungen und ggf. Entschädigungszahlungen, sondern auch Imageverluste, die vor dem Hintergrund des Fachkräftemangels derzeit besonders schwer wiegen. Im folgenden Beitrag sollen deshalb die Gleichbehandlungsgrundsätze und die wichtigsten Diskriminierungsverbote sowie deren Zusammenspiel bei Entgeltregelungen dargestellt werden, um Arbeitgebern bei der Festlegung einer unterschiedlichen Entgelthöhe eine Orientierung zu geben. Der Begriff des Arbeitsentgelts wird hierbei weit verstanden.

I. Vertragsfreiheit und Ungleichbehandlung

Im Arbeitsrecht gilt – wie allgemein im Privatrecht – der Grundsatz der Vertragsfreiheit. Arbeitgeber und Arbeitnehmer können nach § 105 Satz 1 GewO grds. nicht nur frei entscheiden, ob sie überhaupt einen Arbeitsvertrag abschließen wollen und in welcher Form dies ggf. geschehen soll. Sie sind nach dieser Vorschrift auch berechtigt, den Inhalt des Arbeitsvertrags unbeeinflusst auszuhandeln. § 105 Satz 1 GewO konkretisiert damit für das Arbeitsrecht die verfassungsrechtlich durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützte Vertragsfreiheit.¹ Allerdings besteht diese Vertragsfreiheit nicht grenzenlos. Arbeitgeber haben insb. nach dieser Bestimmung neben vertraglichen Regeln zwingende gesetzliche Vorschriften sowie Bestimmungen eines anwendbaren Tarifvertrags oder einer Betriebsvereinbarung zu beachten.

II. Arbeitsrechtlicher Gleichbehandlungsgrundsatz

Eine dieser Vorgaben, die Arbeitgeber trotz der grds. bestehenden Vertragsfreiheit einhalten müssen, ist die Berücksichtigung des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes.

1. Begriff des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes

Das Gesetz verlangt von einem Arbeitgeber nicht, eine Regel aufzustellen, wenn er freiwillig über das vertraglich oder gesetzlich, z.B. aufgrund des MiLoG, Geschuldete hinaus finanzielle Leistungen erbringen will. Er kann mit vertraglichen Mitteln individualrechtlich aber eine solche Regelung schaffen, die seine verteilende Entscheidung beinhaltet.² Entschließt er sich hierzu, hat er u.a. den arbeitsrechtlichen

Gleichbehandlungsgrundsatz zu beachten. Dieser verlangt von ihm, seine Arbeitnehmer oder Gruppen von Arbeitnehmern, die sich in gleicher oder vergleichbarer Lage befinden, bei Anwendung einer von ihm selbst aufgestellten Vergütungsregel gleich zu behandeln.³

Praxishinweis:

Da eine Regelbildung durch den Arbeitgeber erforderlich ist, ist der arbeitsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz nicht anwendbar, wenn der Arbeitgeber nur einzelne Arbeitnehmer unabhängig von abstrakten Differenzierungsmerkmalen besserstellt.⁴ Dies kann z.B. der Fall sein, wenn er ein im Vergleich zu anderen Arbeitnehmern höheres Arbeitsentgelt mit einem Bewerber vereinbart, weil dieser nur dann bereit ist, zu ihm zu wechseln.⁵ In diesem Fall darf die Vereinbarung aber insb. nicht gegen die Diskriminierungsverbote des AGG und des EntgTranspG verstoßen (s.u. III. und IV.).

2. Beachtung des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG bestimmt den Inhalt des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes und damit dessen Prüfungsmaßstab.⁶ Dieser verlangt, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.⁷

a) Vorliegen einer verteilenden Entscheidung

Bevor geprüft werden muss, ob eine angedachte Erhöhung des Arbeitsentgelts gegen den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz verstößt, muss zunächst festgestellt werden, ob überhaupt eine verteilende Entscheidung des Arbeitgebers vorliegt. Dies ist der Fall, wenn die Vergütung von Arbeitnehmern durch eine betriebliche Einheitsregelung generell angehoben wird.⁸ Ferner liegt eine solche verteilende Entscheidung vor, wenn der Arbeitgeber finanzielle Leistungen nach einem erkennbaren und generalisierenden Prinzip gewährt, indem er Voraussetzungen oder Zwecke festlegt.⁹

aa) Fehlende verteilende Entscheidung bei Betriebsübergang

Eine solche verteilende Entscheidung des Arbeitgebers fehlt hingegen, wenn Arbeitsverhältnisse von Arbeitnehmern aufgrund eines Betriebsübergangs kraft Gesetzes nach § 613a BGB auf den

¹ ErfK/Schmidt, 23. Aufl., Art. 2 GG Rn. 2.

² ErfK/Schmidt, 23. Aufl., Art. 3 GG Rn. 29.

³ BAG vom 26.04.2023 – 10 AZR 137/22, ArbRB 2023 S. 260; BAG vom 12.10.2022 – 5 AZR 135/22, DB 2023 S. 1037.

⁴ BAG vom 13.12.2016 – 9 AZR 574/15, DB 2017 S. 735.

⁵ Vgl. Fn. 4.

⁶ Vgl. Fn. 3; BAG vom 19.09.2017 – 9 AZR 36/17, NZA 2017 S. 1612.

⁷ BVerfG vom 11.12.2019 – 1 BvR 3087/14, NZA 2020 S. 37.

⁸ Vgl. Fn. 3.

⁹ Vgl. Fn. 3.

neuen Inhaber übergehen, und diese Arbeitnehmer eine geringere Vergütung haben als die Arbeitnehmer des Erwerberbetriebs.¹⁰ Der allgemeine Gleichbehandlungsgrundsatz führt erst dann zu einer entsprechenden einheitlichen Entgeltgestaltung, wenn der neue Arbeitgeber ein neues Vergütungssystem einführt, da er dann selbst eine allgemeine verteilende Entscheidung trifft.¹¹

bb) Fehlende verteilende Entscheidung bei Normvollzug

Ein Arbeitgeber trifft auch dann keine verteilende Entscheidung, wenn er lediglich Normen vollzieht.¹² Erhöht er z.B. die Vergütung, weil dies im Arbeitsvertrag bei einzelnen Arbeitnehmern geregelt ist, liegt gegenüber anderen Arbeitnehmern kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz vor.

cc) Fehlende verteilende Entscheidung bei irrtümlicher Leistung

An einer eigenen Verteilungsentscheidung des Arbeitgebers fehlt es auch dann, wenn er sich irrtümlicherweise verpflichtet sieht, eine aus seiner Sicht wirksame Regelung nur vollziehen zu müssen. Anders verhält es sich erst dann, wenn der Arbeitgeber seinen Irrtum bemerkt, und dennoch die bis dahin ohne Rechtsgrund erbrachten Leistungen weitergewährt und rechtlich mögliche Rückforderungsansprüche nicht geltend macht.¹³

b) Vorliegen einer Gruppe

Der allgemeine Gleichbehandlungsgrundsatz verbietet sowohl eine willkürliche Schlechterstellung einzelner Arbeitnehmer innerhalb einer Gruppe als auch eine sachfremde Gruppenbildung.¹⁴ Er ist deshalb nur anwendbar, wenn der Arbeitgeber abstrakte Differenzierungsmerkmale festgelegt hat, die zu einer einheitlichen Gruppenbildung führen.¹⁵

Im Zusammenhang mit Vergütungsregelungen liegt eine solche Gruppenbildung vor, wenn die Besserstellung nach bestimmten Kriterien vorgenommen wird, die bei allen Begünstigten vorliegen.¹⁶ Die Kriterien, nach denen die notwendigen abstrakten Anspruchsvoraussetzungen durch den Arbeitgeber bestimmt werden, kennzeichnen damit zugleich die Abgrenzung der begünstigten Gruppe von den sonstigen Arbeitnehmern, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen. Dies kann auch konkludent erfolgen, wenn sich die Anspruchsvoraussetzungen aus einer Gesamtschau der begünstigten Arbeitnehmer und deren Gemeinsamkeiten ohne Weiteres ergeben. Aus den tatsächlich gewährten Leistungen muss mit hinreichender Sicherheit ein „erkennbares“ allgemeines Prinzip – unabhängig von der einzelnen Person des begünstigten Arbeitnehmers – folgen.¹⁷

Beispiel:

Ein Arbeitgeber gewährt aufgrund der Inflation in einem Betrieb ohne Betriebsrat Arbeitnehmern, bei denen das monatliche regelmäßige Arbeitsentgelt eine bestimmte Höhe unterschreitet, eine Inflationsausgleichsprämie.

Gegen eine Gruppenbildung spricht allerdings, wenn die Anzahl der begünstigten Arbeitnehmer im Verhältnis zur Gesamtzahl der betroffenen Arbeitnehmer sehr gering ist. Das BAG nimmt die Grenze bei weniger als 5% bessergestellter Arbeitnehmer an.¹⁸

Bildet der Arbeitgeber erst nachträglich verschiedene Gruppen von Arbeitnehmern, muss dies sachlich gerechtfertigt sein. Bezweckt z.B. eine finanzielle Leistung, Arbeitnehmer am Unternehmenserfolg zu beteiligen, und ändert sich die wirtschaftliche Situation grundlegend, ohne dass dies zum Zeitpunkt der Besserstellung bestimmter Mitarbeiter absehbar war, beruht die Schlechterstellung eines Arbeitnehmers auf einer anderen Tatsachengrundlage. Es liegt keine sachfremde – neue – Gruppenbildung vor.¹⁹ Eine einheitliche Gruppe bzw. sachfremde neue Gruppenbildung hat das BAG deshalb z.B. abgelehnt, wenn eine Bank ausscheidenden Mitarbeitern vor Bekanntwerden der Bankenkrise Boni zahlt, nach Bekanntwerden der Krise bei dann ausscheidenden Arbeitnehmern hiervon aufgrund der neu bewerteten Tatsachengrundlage aber absieht.²⁰

Ein Arbeitgeber kann der Prüfung, ob ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz vorliegt, nicht dadurch entgehen, dass er, ohne nach einem erkennbaren oder generalisierenden Prinzip zu verfahren, im Betrieb mehrere Vergütungssysteme anwendet und dabei nicht nur einzelne Arbeitnehmer besserstellt. Die fehlende Gruppenbildung bedarf dann eines sachlichen Grundes; ansonsten ist der arbeitsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz auch in diesem Fall anwendbar. Das BAG will vermeiden, dass ein Arbeitgeber im Vorteil ist, der ohne Gruppenbildung gleichsam nach Gutdünken oder nach nicht sachgerechten oder nicht bestimmbar Kriterien Leistungen erbringt.²¹

c) Feststellung einer gerechtfertigten Ungleichbehandlung

Bildet der Arbeitgeber unterschiedliche Gruppen von begünstigten und benachteiligten Arbeitnehmern oder behandelt er innerhalb einer Gruppe Arbeitnehmer unterschiedlich, muss diese Unterscheidung sachlichen Kriterien entsprechen. Sachfremd ist eine Differenzierung, wenn es für die unterschiedliche Behandlung keine billigen Gründe gibt, d.h. wenn die Regelung für eine am Gleichheitsgedanken orientierte Betrachtung willkürlich ist.²² Dabei kommt es darauf an, ob sich nach dem Zweck der Leistung Gründe ergeben, die es unter Berücksichtigung aller Umstände rechtfertigen, der einen Arbeitnehmergruppe Leistungen vorzuenthalten, die der anderen Gruppe eingeräumt worden sind.²³ Liegen einer Leistung bestimmte Voraussetzungen zugrunde, muss die vom Arbeitgeber damit selbst geschaffene Gruppenbildung gemessen am Zweck der Leistung sachlich gerechtfertigt sein.²⁴ Gewährt der Arbeitgeber z.B. innerhalb einer Gruppe von Arbeitnehmern aufgrund der Entwicklung der Inflation ohne rechtliche Grundlage eine Gehaltserhöhung, kann er andere Arbeitnehmer dieser Gruppe hiervon nicht ohne Weiteres ausnehmen.²⁵ Gegen den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungs-

10 Vgl. BAG vom 31.08.2005 – 5 AZR 517/04, NZA 2006 S. 265; BAG vom 14.03.2007 – 5 AZR 420/06, DB 2007 S. 1817.

11 Schaub/Linck, 20. Aufl., § 112 Rn. 23.

12 BAG vom 27.04.2016 – 5 AZR 311/15, EzA § 87 BetrVG 2001 Betriebliche Lohngestaltung Nr. 34.

13 BAG vom 21.05.2014 – 4 AZR 50/13, DB 2015 S. 135.

14 BAG vom 12.10.2022, a.a.O. (Fn. 3).

15 BAG vom 12.10.2022, a.a.O. (Fn. 3).

16 BAG vom 20.03.2013 – 10 AZR 8/12, DB 2013 S. 1792; BAG vom 06.02.2012 – 8 AZR 242/11, DB 2012 S. 1877.

17 BAG vom 20.03.2013, a.a.O. (Fn. 16).

18 BAG vom 13.02.2002 – 5 AZR 713/00, DB 2002 S. 1381.

19 Vgl. Fn. 17.

20 BAG vom 15.05.2013 – 10 AZR 679/12, AP Nr. 111 zu § 315 BGB.

21 Vgl. Fn. 3.

22 BAG vom 31.07.2014 – 6 AZR 822/12, DB 2015 S. 76.

23 BAG vom 14.08.2018 – 1 AZR 287/17, DB 2019 S. 432.

24 Vgl. Fn. 23.

25 Vgl. BAG vom 12.10.2022, a.a.O. (Fn. 3).

grundsatz verstößt es aber nicht, wenn der Arbeitgeber ein Vergütungssystem mit unterschiedlichen Komponenten und Faktoren einführt, sofern insb. Tätigkeiten, Qualifikationen und/oder Zeiten der Betriebszugehörigkeit die finanziellen Unterschiede rechtfertigen.

3. Folgen eines Verstoßes

Verletzt ein Arbeitgeber den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz, kann ein benachteiligter Arbeitnehmer verlangen, finanziell so gestellt zu werden wie die begünstigten Arbeitnehmer, sofern es keine weiteren Voraussetzungen gibt oder etwaige weitere Voraussetzungen von ihm erfüllt werden.²⁶ Es findet gleichsam eine Anpassung „nach oben“ statt.

4. Erleichterungen bei der Anspruchsdurchsetzung

Die Rspr. hilft Arbeitnehmern bei einem behaupteten Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz mit materiell-rechtlichen und prozessualen Mitteln, ihre Ansprüche durchzusetzen.

a) Auskunftsansprüche

Das BAG billigt mithilfe des § 242 BGB und damit nach Treu und Glauben einem Arbeitnehmer einen Anspruch auf Auskunft über die Bemessungsgrundlagen und finanziellen Leistungen zu, die für die aus seiner Sicht begünstigten Arbeitnehmer seiner Gruppe einschlägig sind. Ein solcher Auskunftsanspruch setzt das Vorliegen einer besonderen rechtlichen Beziehung, die dem Grund nach feststehende oder (im vertraglichen Bereich) zumindest wahrscheinliche Existenz eines Leistungsanspruchs des auskunftsfordernenden Arbeitnehmers gegen den Arbeitgeber als Anspruchsgegner, die entschuld bare Ungewissheit des auskunftsfordernenden Arbeitnehmers über Bestehen und Umfang seiner Rechte sowie die Zumutbarkeit der Auskunftserteilung durch den Arbeitgeber voraus.²⁷ Diese Voraussetzungen nimmt das BAG bei einer vermeintlichen Ungleichbehandlung beim Arbeitsentgelt hinsichtlich des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes an.²⁸

b) Darlegungs- und Beweislast

Außerdem dürfen durch die Zuerkennung des Auskunftsanspruchs die allgemeinen Beweisgrundsätze nicht unterlaufen werden.²⁹ Die Darlegungs- und Beweislast für einen Verstoß gegen den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz liegt grds. bei dem den Anspruch stellenden Arbeitnehmer. Nach den allgemeinen Regeln der Normenbegünstigung hat er alle Voraussetzungen des Anspruchs auf Gleichbehandlung darzulegen. Nach Ansicht des BAG muss er aber lediglich vergleichbare Arbeitnehmer nennen, die ihm gegenüber in seiner Gruppe vorteilhaft behandelt werden. Ist dies erfolgt, muss der Arbeitgeber – wenn er anderer Auffassung ist – darlegen, wie groß der begünstigte Personenkreis ist, wie er sich zusammensetzt, wie er abgegrenzt ist und warum der klagende Arbeitnehmer nicht dazugehört.³⁰ Der Arbeitgeber hat die nicht ohne Weiteres erkennbaren Gründe für die von ihm vorgenommene Differenzierung offenzulegen und jedenfalls im Rechtsstreit mit einem benachteiligten Arbeitnehmer so substantiiert darzutun, dass durch das Gericht beurteilt werden kann, ob die Gruppenbildung auf sachlichen

Kriterien beruht.³¹ Dies ermöglicht in der Praxis Arbeitnehmern sehr leicht, eine aus ihrer Sicht gegebene Ungleichbehandlung beim Arbeitsentgelt näher zu konkretisieren.

III. Betriebsverfassungsrechtlicher Gleichbehandlungsgrundsatz

Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist auch auf Betriebsvereinbarungen und ihnen gleichgestellte Regelungen, wie z.B. Regelungsabreden, nicht unmittelbar anwendbar, da die Betriebsparteien, ebenso wie die Parteien des Arbeitsvertrags, keine Grundrechtsadressaten und deshalb nicht unmittelbar an Art. 3 Abs. 1 GG gebunden sind.³² Die Rspr. behilft sich, indem sie einen betriebsverfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz begründet, dessen Voraussetzungen sich aus Art. 3 GG ergeben.³³

1. Rechtsgrundlage und Verhältnis zur Tarifsperre

Sie leitet den betriebsverfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz aus § 75 Abs. 1 BetrVG ab. Nach dieser Vorschrift haben Arbeitgeber und Betriebsrat darüber zu wachen, dass alle im Betrieb tätigen Personen nach den Grundsätzen von Recht und Billigkeit behandelt werden, und dass jede Benachteiligung unterbleibt. Insbesondere darf diese Benachteiligung nicht auf den in § 75 Abs. 1 BetrVG erwähnten Merkmalen Rasse, ethnische Herkunft, Abstammung oder sonstige Herkunft, Nationalität, Religion oder Weltanschauung, Behinderung, Alter, politische oder gewerkschaftliche Betätigung oder Einstellung, Geschlecht oder sexuelle Identität beruhen. Verboten ist nicht nur die willkürliche Schlechterstellung einzelner Arbeitnehmer innerhalb einer Gruppe, sondern auch eine sachfremde Gruppenbildung.³⁴ Eine Differenzierung muss sachlich gerechtfertigt sein.

Die Beachtung des betriebsverfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes ist bei Vergütungsregelungen trotz § 77 Abs. 3 BetrVG von Bedeutung. Zwar können nach dieser Vorschrift Arbeitsentgelte und sonstige Arbeitsbedingungen, die durch Tarifvertrag geregelt sind oder üblicherweise geregelt werden, nicht Gegenstand einer Betriebsvereinbarung sein. Tariföffnungsklauseln i.S.d. § 77 Abs. 3 Satz 2 BetrVG sind insoweit die große Ausnahme. Allerdings müssen Arbeitnehmer unter den persönlichen Geltungsbereich des einschlägigen Tarifvertrags fallen, damit diese Sperre greift. Es sind deshalb Fälle denkbar, bei denen es sich um außertarifliche Angestellte handelt, die aber noch unter das BetrVG fallen, weil es sich bei ihnen insb. nicht um leitende Angestellte i.S.d. § 5 Abs. 3 BetrVG handelt.³⁵ Außerdem bestehen nach § 87 Abs. 1 BetrVG Mitbestimmungsrechte des Betriebsrats in Angelegenheiten, die von § 77 Abs. 3 BetrVG nicht erfasst sind und die Höhe des Arbeitsentgelts bei den einzelnen Arbeitnehmern beeinflussen. Hierzu gehören z.B. bei über- und außertariflichen Zulagen, die der Arbeitgeber gewähren will, die Berechnung der einzelnen Leistungen und ihre Höhe im Verhältnis zueinander,³⁶ die teilweise Anrechnung von Tariflohnerhöhungen auf übertarifliche Zulagen³⁷ oder die Gewährung von Mitarbeiterbeteiligungen.³⁸

²⁶ Vgl. Fn. 23.

²⁷ Vgl. Fn. 3.

²⁸ Vgl. Fn. 3.

²⁹ BAG vom 26.04.2023, a.a.O. (Fn. 3).

³⁰ Vgl. Fn. 3.

³¹ Vgl. Fn. 3.

³² Vgl. BVerfG vom 23.04.1986 – 2 BvR 487/80, DB 1987 S. 279.

³³ BAG vom 11.10.2022 – 1 AZR 129/21, DB 2023 S. 654.

³⁴ Vgl. Fn. 3.

³⁵ Franzen, NZA 2017 S. 814 (818).

³⁶ BAG vom 30.09.2008 – 1 ABR 54/07, DB 2009 S. 407.

³⁷ BAG vom 24.10.2017 – 1 AZR 346/16, NZA 2018 S. 957.

³⁸ BAG vom 10.11.2021 – 10 AZR 696/19, DB 2022 S. 607.

2. Abgrenzung

Verstößt ein Arbeitgeber gegen ein in § 75 Abs. 1 BetrVG erwähntes Diskriminierungsmerkmal, das auch in § 1 AGG aufgeführt ist, d.h. Rasse, ethnische Herkunft, Religion oder Weltanschauung, Behinderung, Alter oder Sexualität, ist eine unterschiedliche Behandlung der Betriebsangehörigen nur unter den im AGG normierten Voraussetzungen zulässig.³⁹ Sind diese nicht gegeben, greifen auch die Rechtsfolgen des AGG, da dieses Gesetz u.a. auf Kollektivvereinbarungen anwendbar ist, wobei allerdings hinsichtlich Entschädigungs- und Schadensersatzansprüchen betroffener Arbeitnehmer das Privileg des § 15 Abs. 3 AGG greift (ausführlich s.u. IV. 2. b)). Fraglich ist, welche Regelungen gelten, wenn bei einer Vergütungsregelung eine rechtswidrige Ungleichbehandlung wegen des Geschlechts gegeben ist, das als Diskriminierungsmerkmal ebenfalls in § 75 Abs. 1 BetrVG erwähnt ist, da das EntgTranspG insoweit gegenüber dem AGG Spezialregelungen enthält. Allerdings sind in diesem Spezialgesetz Betriebsvereinbarungen nicht ausdrücklich erwähnt.⁴⁰

3. Prüfungsmaßstab

Sind in einer Betriebsvereinbarung für verschiedene Arbeitnehmergruppen unterschiedliche Leistungen vorgesehen, verlangt der Gleichheitssatz des Art. 3 GG und damit auch der betriebsverfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz, dass diese Differenzierung sachlich gerechtfertigt ist. Gerechtfertigt ist eine Gruppenbildung, wenn sie einem legitimen Zweck dient und zur Erreichung dieses Zwecks erforderlich und angemessen ist.⁴¹ Besteht z.B. der Zweck einer in einer Betriebsvereinbarung geregelten Sonderzahlung darin, unterschiedliche Entgeltbedingungen auszugleichen, kann die Betriebsvereinbarung für Arbeitnehmer, die in der Vergangenheit auf Entgeltbestandteile verzichtet haben, eine höhere Sonderzahlung vorsehen als für Arbeitnehmer, die keinen Verzicht geleistet haben, sofern keine Überkompensation eintritt.⁴²

4. Folge eines Verstoßes

Sind in einer Betriebsvereinbarung für verschiedene Arbeitnehmergruppen Entgeltbestandteile in unterschiedlicher Höhe vorgesehen, können Arbeitnehmer, denen aufgrund einer gegen § 75 Abs. 1 BetrVG verstoßenden Gruppenbildung finanzielle Leistungen vorenthalten werden, die nach der Betriebsvereinbarung anderen Arbeitnehmern zustehen, diese ebenfalls beanspruchen. Es findet auch hier eine Anpassung nach oben statt.⁴³

5. Erleichterungen bei der Anspruchsdurchsetzung

Arbeitnehmer, die der Auffassung sind, durch Regelungen in einer Betriebsvereinbarung bei der Höhe ihre Vergütung benachteiligt worden zu sein, haben die Möglichkeit, die entsprechende Betriebsvereinbarung einzusehen. Nach § 77 Abs. 1 Satz 4 BetrVG hat der Arbeitgeber Betriebsvereinbarung an geeigneter Stelle im Betrieb auszulegen. Eines besonderen Auskunftsanspruchs bedarf es deshalb nicht.

³⁹ BAG vom 07.12.2021 – 1 AZR 562/20, DB 2022 S. 540.

⁴⁰ Franzen, a.a.O. (Fn. 35); ausführlich zu dieser Problematik s.u. Kap. V. 1.

⁴¹ Vgl. Fn. 33.

⁴² BAG vom 20.09.2017 – 10 AZR 610/15, ArbRB 2018 S. 39.

⁴³ Vgl. Fn. 42.

IV. Beachtung allgemeiner Diskriminierungsverbote

Ein Arbeitgeber muss ferner bei Vergütungsvereinbarungen Diskriminierungsverbote beachten. Diese unterscheiden sich von den dargestellten Gleichbehandlungsgrundsätzen insb. dadurch, dass sie keine vom Arbeitgeber bzw. von Arbeitgeber und Betriebsrat aufgestellte Regel voraussetzen und keinen kollektiven Charakter haben.⁴⁴ Diskriminierungsverbote gelten bereits, wenn ein einzelner Arbeitnehmer gegenüber einem anderen Arbeitnehmer in vergleichbarer Lage benachteiligt wird und daher insb. auch bei individuellen Entgeltvereinbarungen. Derartige Verbote sieht das Gesetz für verschiedene Diskriminierungsmerkmale zugunsten aller Arbeitnehmer insb. im AGG vor.

Daneben regelt z.B. § 4 Abs. 1 TzBfG, dass ein teilzeitbeschäftigter Arbeitnehmer wegen der Teilzeitarbeit nicht schlechter behandelt werden darf als ein vergleichbarer Vollzeitbeschäftigte Arbeitnehmer, es sei denn, dass sachliche Gründe eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen. Ihm ist deshalb 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. Geht es nicht um das Verhältnis von Teilzeitarbeitnehmern zu Vollzeitarbeitnehmer, sondern z.B. um das Verhältnis von Teilzeitarbeitnehmern untereinander, greifen wiederum die Benachteiligungsverbote des AGG.

1. Beachtung der Vorgaben des AGG

Das AGG sieht in § 7 Abs. 1 AGG vor, dass Beschäftigte nicht wegen eines in § 1 AGG genannten Grundes benachteiligt werden dürfen. Derartige Benachteiligungen sind nach § 2 Nr. 2 AGG auch in Bezug auf die Arbeitsbedingungen – einschließlich Arbeitsentgelt – unzulässig, sofern kein Rechtfertigungsgrund eingreift.

2. Geltungsbereich

Das AGG gilt für Regelungen unabhängig davon, ob sie in individual- und kollektivrechtlichen Vereinbarungen enthalten sind. Damit fallen neben dem Arbeitsvertrag auch Betriebsvereinbarungen und Tarifverträge unter den Regelungsbezug des Gesetzes.⁴⁵ Für das in § 1 AGG genannte Merkmal „Geschlecht“ gilt bei Vergütungsregelungen allerdings vorrangig das Entgelttransparenzgesetz, wobei allerdings unklar ist, ob dies auch für Regelungen in Betriebsvereinbarungen gilt (s.u. V. 1.).

a) Prüfungsmaßstab

Ein Arbeitgeber darf grds. keine geringere Vergütung wegen eines in § 1 AGG genannten Grundes vereinbaren. Voraussetzung ist allerdings, dass es sich um gleiche oder gleichwertige Arbeit handelt. Dies folgt aus § 8 Abs. 2 AGG. Ausnahmen von diesem Verbot sieht § 8 Abs. 1 AGG für eine unterschiedliche Behandlung wegen beruflicher Anforderungen vor. Eine unterschiedliche Behandlung bei der Vergütungshöhe wegen eines in § 1 AGG genannten Grundes ist nämlich zulässig, wenn dieser Grund wegen der Art der auszuübenden Tätigkeit oder der Bedingungen ihrer Ausübung eine wesentliche und entscheidende berufliche

⁴⁴ Maschmann, in: Maschmann (Hrsg.), Total Compensation, 2. Aufl., Kap. 13 Rn. 2.

⁴⁵ BAG vom 09.12.2015 – 4 AZR 684/12, NZA 2016 S. 897.

Anforderung darstellt, sofern der Zweck rechtmäßig und die Anforderung angemessen ist. § 8 AGG schließt andere Rechtfertigungsgründe für eine unterschiedliche Vergütung nicht aus. Eine Vergütungsordnung kann deshalb nach der Berufserfahrung differenzieren. Allerdings stellt eine nach Lebensaltersstufen gestaffelte Differenzierung nicht in jedem Fall einen Differenzierungsgrund dar.⁴⁶ Weitere Rechtfertigungsgründe sehen § 9 AGG für eine unterschiedliche Behandlung wegen der Religion oder Weltanschauung und § 10 AGG für eine unterschiedliche Behandlung wegen des Alters vor.

Das AGG untersagt bei Vergütungsregelungen sowohl unmittelbare als auch mittelbare Benachteiligungen. Eine unmittelbare Benachteiligung liegt nach § 3 Abs. 1 Satz 1 AGG vor, wenn eine Person wegen eines in § 1 AGG genannten Grundes eine weniger günstige Behandlung erfährt, als eine andere Person in einer vergleichbaren Situation erfährt, erfahren hat oder erfahren würde.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber zahlt älteren Arbeitnehmern eine geringere Vergütung als jüngeren Arbeitnehmern; ein Arbeitgeber gewährt Arbeitnehmern, die aus der EU kommen, ein höheres Entgelt als ausländischen Mitarbeitern aus anderen Herkunftsländern.

Bei einer solchen unmittelbaren Benachteiligung ist nicht erforderlich, dass der betreffende Grund i.S.v. § 1 AGG das ausschließliche oder auch nur ein wesentliches Motiv für das Handeln des Benachteiligenden ist. Der Kausalzusammenhang ist bereits dann gegeben, wenn die Benachteiligung i.S.v. § 3 Abs. 1 AGG an einen Grund i.S.v. § 1 AGG anknüpft oder durch diesen motiviert ist, wobei die bloße Mitursächlichkeit genügt.⁴⁷

Eine – bei Entgeltvereinbarungen eher selten anzutreffende – mittelbare Benachteiligung ist nach § 3 Abs. 2 AGG beim Arbeitsentgelt hingegen gegeben, wenn dem Anschein nach neutrale Vorschriften in Vereinbarungen Personen wegen eines in § 1 AGG genannten Grundes gegenüber anderen Personen in besonderer Weise benachteiligen können, es sei denn, die betreffenden Vorschriften, Kriterien oder Verfahren sind durch ein rechtmäßiges Ziel sachlich gerechtfertigt, und die Mittel sind zur Erreichung dieses Ziels angemessen und erforderlich.

b) Folgen eines Verstoßes

Enthalten Vereinbarungen Bestimmungen, die gegen § 7 Abs. 1 AGG verstoßen, sind diese nach § 7 Abs. 2 AGG unwirksam. Der Arbeitgeber muss dann die für die Vergangenheit diskriminierende Entgelte auf das höhere Niveau anheben. Es findet eine Angleichung „nach oben“ statt.⁴⁸ Das AGG enthält zwar keine ausdrückliche Regelung, die einen solchen Anspruch auf diskriminierungsfreies Entgelt begründet. Dieser Anspruch ergibt sich aber nach Ansicht des BAG aus § 2 Abs. 1 Nr. 2 AGG i.V.m. § 8 Abs. 2 AGG.⁴⁹

Unerheblich ist nach § 15 Abs. Satz 2 AGG, ob der Arbeitgeber die Pflichtverletzung zu vertreten hat. Außerdem stellen vom Arbeitgeber rechtswidrig begangene Benachteiligungen Vertragsverletzungen dar, worauf § 7 Abs. 3 AGG klarstellend hinweist.⁵⁰

Für die Praxis besonders wichtig ist, dass der in Bezug auf die Höhe des Arbeitsentgelts unrechtmäßig benachteiligte Arbeitnehmer nach § 15 Abs. 2 AGG wegen eines Schadens, der nicht Vermögensschaden ist, eine angemessene Entschädigung in Geld verlangen kann. Ihm steht folglich neben der Anpassung des Arbeitsentgelts „nach oben“ ein immaterieller Schadensersatzanspruchs zu. Ist allerdings die Vorschrift, die den Arbeitnehmer hinsichtlich des Arbeitsentgelts diskriminiert, in einer kollektivrechtlichen Vereinbarung, insb. in einer Betriebsvereinbarung, enthalten, ist der Arbeitgeber nach § 15 Abs. 3 AGG nur dann zur Zahlung einer solchen Entschädigung verpflichtet, wenn er vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt hat.

c) Erleichterungen bei der Darlegungs- und Beweislast

Das AGG erleichtert Arbeitnehmern die Durchsetzung etwaiger Ansprüche aufgrund einer Diskriminierung beim Arbeitsentgelt erheblich. Ein Arbeitnehmer, der meint, aufgrund einer rechtswidrigen Diskriminierung würde ihm ein geringeres Arbeitsentgelt gezahlt als anderen Arbeitnehmern, muss nach § 22 AGG im Streitfall lediglich Indizien beweisen, die eine Benachteiligung wegen eines in § 1 AGG genannten Grundes vermuten lassen. Gelingt ihm dies, muss der Arbeitgeber den Vollbeweis führen. Er muss das Gericht davon überzeugen, dass kein Verstoß gegen die Bestimmungen zum Schutz vor Benachteiligung vorgelegen haben.

Beispiel:

Legt ein Arbeitnehmer dar, dass namentlich benannte jüngere Arbeitnehmer, die die gleiche Tätigkeit wie er ausüben, ein höheres Entgelt erhalten als er, trägt er ausreichende Indizien für eine rechtswidrige Ungleichbehandlung beim Arbeitsentgelt aufgrund des Alters vor. Es ist dann Sache des Arbeitgebers, das Gericht davon zu überzeugen, dass kein Verstoß gegen das AGG vorliegt.

V. Diskriminierungsverbot aufgrund des Geschlechts

Ein besonderes Diskriminierungsverbot im Zusammenhang mit der Arbeitsvergütung wegen des Geschlechts enthält das EntgTranspG. Nach dessen § 7 darf bei Beschäftigungsverhältnissen für gleiche oder für gleichwertige Arbeit nicht wegen des Geschlechts von Beschäftigten ein geringeres Entgelt vereinbart oder gezahlt werden als bei einem Beschäftigten des anderen Geschlechts. § 3 EntgTranspG verbietet ebenfalls bei gleicher oder gleichwertiger Arbeit eine unmittelbare oder mittelbare Benachteiligung wegen des Geschlechts im Hinblick auf sämtliche Entgeltbestandteile und Entgeltbedingungen. Außerdem ist bereits nach Art. 157 Abs. 1 AEUV jeder Mitgliedstaat der EU verpflichtet, die Anwendung des Gebots des gleichen Entgelts für Männer und Frauen bei gleicher und gleichwertiger Arbeit sicherzustellen. Diese Norm ist im Arbeitsverhältnis unmittelbar anwendbar.⁵¹ Art. 157

⁴⁶ EuGH vom 08.09.2011 – Rs. C-297/10 u.a., Hennigs und Mai, DB 2012 S. 53.

⁴⁷ BAG vom 25.06.2020 – 8 AZR 75/19, ArbRB 2020 S. 368.

⁴⁸ BAG vom 28.07.2020 – 1 AZR 590/18, ArbRB 2020 S. 367; vgl. auch BAG vom 21.09.2021 – 3 AZR 147/21, DB 2022 S. 201.

⁴⁹ BAG vom 03.06.2020 – 3 AZR 226/19, NZA 2020 S. 1397; BAG vom 11.12.2007 – 3 AZR 249/06, DB 2008 S. 766.

⁵⁰ ErFK/Schlachter, 23. Aufl., § 7 AGG Rn. 9.

⁵¹ EuGH vom 08.04.1976 – C-43/75, Defrenne II, NJW 1976 S. 2068.

Abs. 1 AEUV, § 7 EntgTranspG, § 3 EntgTranspG stehen damit in Anspruchskonkurrenz. Das BAG wendet diese Anspruchsgrundlagen deshalb nebeneinander an.⁵²

1. Geltungsbereich

Das EntgTranspG untersagt nach § 3 Abs. 1 Regelungen, die für Arbeitnehmer unterschiedlichen Geschlechts keine gleiche Vergütung vorsehen, obwohl sie gleiche oder gleichwertige Arbeit leisten. Insoweit geht es dem AGG vor, wenn es einen eigenen gesetzlichen Tatbestand mit einer entsprechenden Rechtsfolge enthält. Es räumt Arbeitnehmern, die sich auf eine Benachteiligung wegen des Geschlechts berufen wollen, außerdem durch den in §§ 10 ff. EntgTranspG geregelten Auskunftsanspruch besondere Rechte ein. Das EntgTranspG ist allerdings keine geschlechtsbezogene „Einbahnstraße“. Es gilt nicht nur für Frauen, die gegenüber Männern benachteiligt werden, sondern auch für Männer, die eine entsprechende Ungleichbehandlung gegenüber Frauen erfahren.

Das EntgTranspG verdrängt das AGG aber nicht vollständig. Nach § 2 Abs. 2 EntgTranspG bleiben das AGG und sonstige Benachteiligungsverbote und Gebote der Gleichbehandlung sowie öffentlich-rechtliche Vorschriften, die dem Schutz oder der Förderung bestimmter Personengruppen dienen, unberührt. Das EntgTranspG selbst enthält in seinem § 3 Abs. 4 einen Verweis auf mögliche Rechtfertigungen einer Ungleichbehandlung nach § 5 AGG und § 8 AGG. Werden z.B. Arbeitnehmer desselben Geschlechts rechtswidrig ungleich behandelt oder ist bei Arbeitnehmern eine rechtswidrige Diskriminierung wegen des Alters gegeben, greift zwar das EntgTranspG nicht. Insofern kommen allerdings Ansprüche benachteiligter Arbeitnehmer insb. nach dem AGG in Betracht.

Vom EntgTranspG werden Vergütungsregelungen erfasst, die der Arbeitnehmer aufgrund einer betrieblichen Übung, einer Gesamtzusage, eines Tariftrags oder aufgrund eines Gesetzes vom Arbeitgeber erhält. Umstritten ist, ob und ggf. inwieweit es auch auf Betriebsvereinbarungen anwendbar ist.⁵³

Ausdrücklich erwähnt werden diese im Gesetz nicht. Allerdings sind nach dem Willen des Gesetzgebers auch Betriebsvereinbarungen erfasst.⁵⁴ Dies spricht dafür, dass der Gesetzgeber bei der Ausarbeitung des Gesetzestextes nicht bedacht hat, dass Regelungen zur Vergütung in Betriebsvereinbarungen getroffen werden können, ohne dass die Sperrwirkung des § 77 Abs. 3 BetrVG greift (s.u. III. 1.). Würde man das EntgTranspG nicht auf Betriebsvereinbarung anwenden, würde für sie der Prüfungsmaßstab des AGG gelten (s.u. IV. 1.). Im Ergebnis ergeben sich daraus kaum Unterschiede, da das BAG insb. die Beweiserleichterungen des § 22 AGG auch für Ansprüche aus dem EntgTranspG heranzieht und betroffenen Arbeitnehmern auch Entschädigungs- und Schadensersatzansprüche nach § 15 AGG zubilligt (s.u. V. 4. b)).

Das EntgTranspG gilt nach dessen § 2 Abs. 1 für das Entgelt von Beschäftigten. Entgelt sind nach der Legaldefinition in § 5 Abs. 1 EntgTranspG alle Grund- oder Mindestarbeitsentgelte sowie alle sonstigen Vergütungen, die unmittelbar oder mittelbar in bar oder in Sachleistungen aufgrund eines Beschäftigungsverhältnisses gewährt werden. Das BAG geht vor diesem gesetzlichen Hintergrund von einem weiten Ent-

geltbegriff aus.⁵⁵ Hierunter werden außerdem nicht nur die einzelnen vom Arbeitgeber gewährten Entgeltbestandteile zu verstehen sein, sondern auch Entgeltsysteme. Dies folgt aus § 4 Abs. 4 EntgTranspG. Verwendet der Arbeitgeber für das Entgelt, das den Beschäftigten zusteht, ein solches Entgeltsystem, müssen dieses Entgeltsystem als Ganzes und auch die einzelnen Entgeltbestandteile so ausgestaltet sein, dass eine Benachteiligung wegen des Geschlechts ausgeschlossen ist.

2. Prüfungsmaßstab

Der Grundsatz der Entgeltgleichheit gilt für jeden einzelnen Bestandteil des gezahlten Entgelts und wird nicht nur auf die Gesamtvergütung angewandt.⁵⁶ Dies hat in der Praxis erhebliche Auswirkungen. Ein männlicher Arbeitnehmer kann sich z.B. auf eine Ungleichbehandlung berufen, wenn eine Arbeitnehmerin, die eine gleiche oder gleichwertige Arbeit ausübt, im Gegensatz zu ihm ein Urlaubsgeld erhält, auch wenn er selbst im Gegensatz zu der Arbeitnehmerin ein entsprechend höheres Grundentgelt erhält. Die Arbeitnehmerin ihrerseits kann dann eine Ungleichbehandlung geltend machen, weil ihr Grundentgelt geringer ist, obwohl sie ein gleich hohes Gesamtentgelt aufgrund des Urlaubsgelds erhält.⁵⁷

Praxishinweis:

Für tarifvertragliche Entgeltregelungen gilt nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EntgTranspG allerdings eine Angemessenheitsvermutung. Außerdem werden nach § 4 Abs. 5 Satz 2 EntgTranspG Tätigkeiten, die aufgrund dieser Regelungen unterschiedlichen Entgeltgruppen zugewiesen werden, grds. als nicht gleichwertig angesehen werden, sodass sich aus einer unterschiedlichen Behandlung kein Anspruch ergeben kann. Wendet man das Gesetz auch auf Betriebsvereinbarungen an, muss man diese beiden Einschränkungen beim Prüfungsmaßstab auch auf sie anwenden, da es sich auch bei Ihnen um Kollektivvereinbarungen handelt.⁵⁸

3. Folgen eines Verstoßes

Verstößt der Arbeitgeber gegen das Verbot der Entgeltdiskriminierung, ist die entsprechende Vergütungsregelung nach § 8 Abs. 1 EntgTranspG unwirksam. Der benachteiligte Arbeitnehmer kann nach § 157 AEUV, § 3 Abs. 1 und § 7 EntgTranspG beanspruchen, finanziell so gestellt zu werden wie der bevorzugte Arbeitnehmer des anderen Geschlechts. Eine Anpassung nach oben“ findet statt. Es handelt sich um einen Vergütungsanspruch, der steuer- und sozialversicherungsrechtlich entsprechend zu behandeln ist.

Zusätzlich billigt das BAG dem bei der Vergütung aufgrund des Geschlechts benachteiligten Arbeitnehmer aber auch einen materiellen Schadensersatzanspruch nach § 15 Abs. 1 AGG und immateriellen Schadensersatzanspruch, d.h. Entschädigungsanspruch, nach § 15 Abs. 2 AGG zu. Das EntgTranspG, das derartige Rechtsfolgen nicht vorsieht, soll dem nicht entgegenstehen. Dieses Gesetz soll dem AGG für entgeltbezogene Benachteiligungen wegen des Geschlechts als *lex specialis* nach Ansicht des Gerichts nur dann vor-

52 BAG vom 16.02.2023 – 8 AZR 450/21, ZIP 2023 S. 1494; dazu Windeln, ArbRB 2023 S. 228; BAG vom 21.01.2021 – 8 AZR 488/19, DB 2021 S. 1682.

53 Roloff, in: BeckOK ArbR, § 5 EntgTranspG Rn. 13; diff. Franzen, NZA 2017 S. 814 (818).

54 BT-Drucks. 18/11133 S. 54.

55 BAG vom 14.08.2007 – 9 AZR 943/06, DB 2008 S. 128.

56 BAG vom 18.01.2023 – 5 AZR 108/22, DB 2023 S. 1609.

57 Vgl. Reufels/Loewe, ArbRB 2023 S. 317 (319).

58 Roloff, a.a.O. (Fn. 53), § 4 EntgTranspG Rn. 15, vgl. auch EuGH vom 06.12.2012 – C-152/11, ArbRB 2013 S. 3.

gehen, wenn es eine abschließende Regelung trifft. Dies soll im Hinblick auf den Ersatz sowohl eines materiellen als auch immateriellen Schadens wie er in § 15 Abs. 1 und 2 AGG vorgesehen ist nach Ansicht des Gerichts nicht der Fall sein.⁵⁹ Voraussetzung ist aber, dass alle sonstigen Voraussetzungen des AGG – und damit auch eine rechtzeitige Geltendmachung des Anspruchs i.S.d. § 15 Abs. 4 AGG – vorliegen.⁶⁰ Außerdem ist der Arbeitgeber nach § 15 Abs. 3 AGG bei der Anwendung kollektivrechtlicher Vereinbarungen nur dann zur Entschädigung verpflichtet, wenn er vorsätzlich oder grob fahrlässig handelt.⁶¹

4. Erleichterungen bei der Anspruchsdurchsetzung

Das EntgTranspG und die Rspr. erleichtern einem Arbeitnehmer die Durchsetzung eines Anspruchs wegen Ungleichbehandlung beim Arbeitsentgelt aufgrund des Geschlechts durch einen gesetzlichen Auskunftsanspruch und erhebliche Erleichterungen bei der Darlegungs- und Beweislast.

a) Auskunftsanspruch

Das EntgTranspG sieht zugunsten der Arbeitnehmer in §§ 10 ff. einen gesetzlichen Auskunftsanspruch vor, sofern der Betrieb in der Regel mehr als 200 Beschäftigte i.S.d. § 12 Abs. 1 EntgTranspG hat, damit Arbeitnehmer überprüfen können, ob das Entgeltgleichheitsgebot eingehalten ist. Sie haben als Voraussetzung nach § 10 Abs. 1 Satz 2 EntgTranspG in zumutbarer Weise eine gleiche oder gleichwertige Tätigkeit, die Vergleichstätigkeit, zu benennen.

Praxishinweis:

Es wird die Befürchtung geäußert, dass an der Darlegung einer Vergleichstätigkeit die meisten Ansprüche scheitern.⁶² Allerdings kommt das BAG Arbeitnehmern dadurch entgegen, dass es den Begriff der gleichen Arbeit weit gefasst hat und auf diese Weise Auslegungsschwierigkeiten bei der Bestimmung einer „gleichwertigen“ Arbeit vermeidet.⁶³

Arbeitnehmer können dann nach § 10 Abs. 1 Satz 3 EntgTranspG Auskunft zum durchschnittlichen monatlichen Bruttoentgelt i.S.d. § 5 Abs. 1 und bis zu zwei einzelnen Entgeltbestandteilen verlangen, wenn die Vergleichstätigkeit von mehr als fünf Beschäftigten des anderen Geschlechts ausgeübt wird. Diese Einschränkung sieht § 12 Abs. 3 Satz 2 EntgTranspG vor. Erfüllt der Arbeitnehmer diese Voraussetzungen, ist der Arbeitgeber nach § 11 Abs. 1 EntgTranspG verpflichtet, Angaben zu den Kriterien und Verfahren der Entgeltfindung und Angaben zum Vergleichsentgelt zu machen. Einzelheiten regeln § 11 Abs. 2 bzw. Abs. 3 EntgTranspG. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass das Vergleichsentgelt nach § 11 Abs. 3 Satz 2 EntgTranspG anzugeben ist als auf Vollzeitäquivalente hochgerechnet statistischer Median des durchschnittlichen monatlichen Bruttoentgelts sowie der benannten Entgeltbestandteile, jew. auf ein Kalenderjahr bezogen. Der Median – auch Zentralwert genannt – ist derjenige Entgeltwert, der in einer nach Größe geordneten Reihe von Entgeltwerten in

der Mitte liegt.⁶⁴ Ist der Arbeitgeber nicht tarifgebunden, ist § 11 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EntgTranspG das Vergleichsentgelt der Beschäftigten des jew. anderen Geschlechts anzugeben, die die erfragte Vergleichstätigkeit ausüben. Bei tarifgebundenen Arbeitgebern ist nach § 11 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EntgTranspG das Vergleichsentgelt der Beschäftigten des jew. anderen Geschlechts anzugeben, das in die gleiche Entgeltgruppe eingruppiert ist wie der auskunftsverlangende Beschäftigte. Ein Arbeitgeber muss allein den mittleren Wert der Vergleichsgruppe angeben.⁶⁵

Betrachtet man die Angaben, die der Arbeitnehmer erhält, helfen ihm diese für sich genommen wenig, eine unrechtmäßige Diskriminierung in Bezug auf die Vergütung darzulegen. Beim Abstellen auf den Median des durchschnittlichen monatlichen Bruttoentgelts sowie der benannten Entgeltbestandteile kann es nämlich sein, dass mehrere gegengeschlechtliche Arbeitnehmer ein geringeres Entgelt enthalten als der klagende Arbeitnehmer und es nur deshalb zu einem höheren Durchschnittsgehalt kommt, weil andere gegengeschlechtliche Arbeitnehmer weit über dem Entgelt des klagenden Arbeitnehmers liegen.

Unterlässt der Arbeitgeber die Erfüllung seiner Auskunftspflicht, trägt er nach § 15 Abs. 5 Satz 1 EntgTranspG die Beweislast dafür, dass kein Verstoß gegen das Entgeltgleichheitsgebot vorliegt.⁶⁶

b) Darlegungs- und Beweislast des Arbeitnehmers

Das BAG erleichtert einem Arbeitnehmer außerdem die Durchsetzung eines Zahlungsanspruchs nach dem EntgTranspG in mehrfacher Weise. Zum einen lässt es zu dessen Gunsten die Beweiserleichterung des § 22 AGG eingreifen, obwohl das EntgTranspG dies nicht vorsieht. Eine Entgeltbenachteiligung wegen des Geschlechts wird vermutet, wenn ein Arbeitnehmer Indizien darlegt und im Bestreitensfall beweist, dass sein Arbeitgeber ihm ein niedrigeres Entgelt zahlt als seinem zum Vergleich herangezogenen Kollegen des anderen Geschlechts, und dass er die gleiche oder eine gleichwertige Arbeit verrichtet.⁶⁷

Außerdem soll es nach der Systematik des § 22 AGG für den Eintritt der Vermutungswirkung nicht darauf ankommen, ob die Auskunft nach §§ 10 ff. EntgTranspG die Entgeltdiskriminierung tatsächlich zuverlässig anzeigen kann.⁶⁸ Klagt eine Frau auf gleiches Entgelt für gleiche oder gleichwertige Arbeit, soll bereits der Umstand, dass ihr Entgelt geringer ist als das vom Arbeitgeber nach §§ 10 ff. EntgTranspG mitgeteilte Vergleichsentgelt, das Median-Entgelt, der männlichen Vergleichsperson(en), regelmäßig die – vom Arbeitgeber widerlegbare – Vermutung begründen, dass die Benachteiligung beim Entgelt wegen des Geschlechts erfolgt ist.⁶⁹ Nicht erforderlich ist, dass der Arbeitnehmer, z.B. durch weitere Indizien, darlegen muss, dass er gerade wegen des Geschlechts weniger Entgelt erhält.⁷⁰ Das BAG korrigiert damit die dargestellte Schwäche des Auskunftsanspruchs mit beweisrechtlichen

⁵⁹ BAG vom 16.02.2023, a.a.O. (Fn. 52); dazu Marquardt, ArbRB 2023 S. 67.

⁶⁰ Vgl. Fn. 59.

⁶¹ Vgl. Fn. 59, allerdings zweifelnd, ob die Vorschrift europarechtskonform ist.

⁶² Roloff, a.a.O. (Fn. 53), § 4 EntgTranspG Rn. 2.

⁶³ Vgl. Fn. 59.

⁶⁴ BAG vom 21.01.2021, a.a.O. (Fn. 52).

⁶⁵ Bauer/Romero, NZA 2018 S. 409 (411); von Steinau/Steinrück, NJW-Spezial 2017 S. 306 (307); Göpfert/Giese, NZA 2018 S. 207 (208); diff. Roloff, a.a.O. (Fn. 53), § 10 EntgTranspG Rn. 18.

⁶⁶ BAG vom 21.01.2021, a.a.O. (Fn. 52).

⁶⁷ Vgl. Fn. 52.

⁶⁸ BAG vom 21.01.2021, a.a.O. (Fn. 52).

⁶⁹ BAG vom 21.01.2021, a.a.O. (Fn. 52).

⁷⁰ A.A. zu Recht Franzen, NZA 2017 S. 814 (817).

Mitteln, ohne dass hierfür eine Rechtsgrundlage gegeben ist. Neuerdings lässt es das BAG sogar unabhängig von der Möglichkeit eines Auskunftsbegehens ausreichen, dass nur eine Person ein niedrigeres Entgelt erhält als eine Vergleichsperson des anderen Geschlechts, die gleiche oder gleichwertiger Arbeit verrichtet.⁷¹ Folglich kann der Entgeltvergleich mit einer einzigen Person des anderen Geschlechts zur Begründung der Vermutungswirkung einer Benachteiligung genügen.⁷² Das BAG sieht sich zu diesem weiten Anwendungsbereich des § 22 AGG aufgrund der europarechtlichen Vorgaben veranlasst.

c) Widerlegung der Vermutungswirkung

Besteht die Vermutung einer Entgeltbenachteiligung wegen des Geschlechts, trägt der Arbeitgeber nach § 22 AGG die Beweislast dafür, dass kein Verstoß gegen die Bestimmungen zum Schutz vor Benachteiligung vorgelegen hat. Hierfür gilt das Beweismaß des sog. Vollbeweises. § 3 Abs. 3 EntgTranspG verlangt, dass die Vorschriften, Kriterien oder Verfahren, die zu einer unterschiedlichen Entgelthöhe führen, durch ein rechtmäßiges Ziel sachlich gerechtfertigt und die Mittel zur Erreichung dieses Ziels angemessen und erforderlich sind. Danach hat der Arbeitgeber zur Widerlegung der Vermutung Tatsachen vorzutragen und ggf. zu beweisen, dass die festgestellte unterschiedliche Vergütung durch objektive Faktoren, die nichts mit einer Diskriminierung aufgrund des Geschlechts zu tun haben, zu erklären ist, und dass die Ungleichbehandlung auch tatsächlich ausschließlich auf anderen Gründen als dem unterschiedlichen Geschlecht der Arbeitnehmer, also auf einem geschlechtsunabhängigen Unterschied beruht.⁷³ Entscheidend ist damit, welche Gründe das BAG zur Widerlegung der vom Arbeitnehmer vorgetragenen Indizien anerkennt. Eine besondere Verhandlungskunst eines Bewerbers oder Arbeitnehmers, die dazu führt, dass sich die Arbeitsvertragsparteien im Rahmen ihrer Vertragsfreiheit auf ein höheres Entgelt verständigen als der Arbeitgeber mit einem Mitarbeiter des anderen Geschlechts mit gleicher oder gleichwertiger Arbeit vereinbart, ist nach neuester Rspr. des BAG für sich allein betrachtet hierfür nicht geeignet.⁷⁴ Hierdurch wird in erheblicher Weise in die Vertragsfreiheit des Arbeitgebers und des begünstigten Arbeitnehmers eingegriffen. Zukünftig wird es z.B. nicht mehr möglich sein, wechselwillige Arbeitnehmer durch eine Erhöhung ihres Arbeitsentgelts zum Bleiben zu motivieren. Der Arbeitgeber läuft ansonsten Gefahr, auch den gegengeschlechtlichen Arbeitnehmern, die die gleiche oder vergleichbare Tätigkeit ausüben, diese Erhöhung gewähren zu müssen.

Die Vermutung einer Entgeltbenachteiligung aufgrund des Geschlechts kann im Einzelfall widerlegt sein, wenn der Arbeitgeber darlegt und im Fall des Bestreitens beweist, dass wegen der Lage auf dem Arbeitsmarkt das höhere Entgelt erforderlich war, um eine offene Stelle mit einer geeigneten Arbeitskraft zu besetzen. Der Arbeitgeber, der sich hierauf berufen will, muss aber nach Ansicht des BAG darlegen und ggf. beweisen, dass aufgrund der Lage auf dem Arbeitsmarkt Personalgewinnungsschwierigkeiten gerade für die Stelle bestanden, auf die sich der eingestellte Arbeitnehmer beworben hatte. Außerdem kann er den Beweis erbringen, dass es

keinen ebenso gut geeigneten Bewerber wie den eingestellten Arbeitnehmer gegeben hat, der bereit gewesen wäre, zu der von der Beklagten angebotenen Vergütung ein Arbeitsverhältnis zu begründen.⁷⁵ Die entsprechenden Beweisführungen werden einem Arbeitgeber regelmäßig kaum möglich sein. Für die Praxis weitaus wichtiger ist deshalb, dass nach § 3 Abs. 3 Satz 2 EntgTranspG insb. arbeitsmarkt-, leistungs- und arbeitsergebnisbezogene Kriterien ein unterschiedliches Entgelt rechtfertigen können, sofern der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachtet wird. Eine bessere Qualifikation eines Beschäftigten aufgrund einer speziellen Ausbildung oder der Aspekt der Berufserfahrung, der sich auch in einer längeren Betriebszugehörigkeit zeigen kann, sind demnach im Einzelfall geeignet, eine geschlechtsbezogene Benachteiligung zu widerlegen.⁷⁶

VI. Folgen für die Praxis und Zusammenfassung

Stellt ein Arbeitgeber abstrakte Regelungen auf, die die Höhe der Vergütung betreffen, muss er seine Arbeitnehmer oder Gruppen von Arbeitnehmern, die sich in gleicher oder vergleichbarer Lage befinden, bei deren Anwendung gleichbehandeln.⁷⁷ Beachtet er dies nicht, verstößt er gegen den arbeitsrechtlichen bzw. betriebsverfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz, wenn die abstrakten Regelungen in kollektive Regelungen des BetrVG enthalten sind. Als Folge muss er bei den benachteiligten Arbeitnehmern eine Anpassung nach oben hinsichtlich der Vergütung vornehmen.

Gravierender sind die Rechtsfolgen, wenn ein Arbeitgeber nur einzelne Arbeitnehmer unabhängig von abstrakten Differenzierungsmerkmalen besserstellt, und er gegen die Vorgaben des AGG hinsichtlich der in § 1 AGG geregelten Diskriminierungsmerkmale verstößt. Allerdings gelten hinsichtlich des Diskriminierungsmerkmals „Geschlecht“ die Vorgaben des EntgTranspG, die die Regelungen des AGG nicht vollständig verdrängen. Liegt eine rechtswidrige Diskriminierung nach diesen Gesetzen vor, droht einem Arbeitgeber nicht nur wie bei einem Verstoß gegen die Gleichbehandlungsgrundsatz eine Anpassung der Vergütung „nach oben“; er muss auch insb. mit immateriellen Schadensersatzansprüchen rechnen. Die Durchsetzung von Ansprüchen aus diesen Gesetzen wird Arbeitnehmern insb. durch weitreichende Auskunftsansprüche und erhebliche Beweiserleichterungen ermöglicht. Rechtfertigungsgründe beschränkt das BAG zulasten betroffener Arbeitgeber und greift dabei erheblich in die Vertragsfreiheit ein.

Arbeitgebern, die bei Arbeitnehmern mit gleicher oder vergleichbarer Tätigkeit Vergütungen in unterschiedlicher Höhe vereinbaren wollen, ist vor diesem materiellrechtlichen und prozessualen Hintergrund zu empfehlen, ein objektives und insb. geschlechtsneutrales Vergütungssystem einzuführen.⁷⁸ Dies muss nicht nur das Gesamtentgelt, sondern auch die einzelnen Entgeltbestandteile entsprechend der Vorgaben des § 4 EntgTranspG erfassen. Der Prüfungsmaßstab ist dann eingeschränkt. Hinsichtlich des Diskriminierungsmerkmals Geschlecht gilt eine Angemessenheitsvermutung. Dieses Vergütungssystem sollte in Kollektivvereinbarungen, d.h. Tarifverträgen oder Betriebsvereinbarungen, enthalten sein.

71 Oberthür, NJW 2023 S. 2754 (2756).

72 Vgl. Fn. 52.

73 BAG vom 21.01.2021, a.a.O. (Fn. 52).

74 BAG vom 16.02.2023, a.a.O. (Fn. 52).

75 BAG vom 16.02.2023, a.a.O. (Fn. 52).

76 BAG vom 16.02.2023, a.a.O. (Fn. 52).

77 Vgl. Fn. 3.

78 Ausführlich zu den Anforderungen Krieger/Plambeck, NZA 2023 S. 1001 (1003 ff).

Rechtsanwaltsrecht

»DB1446533

Verpflichtung von Syndikusrechtsanwälten, den elektronischen Rechtsverkehr aktiv zu nutzen

Ein Syndikusrechtsanwalt, der für einen Verband nach den Bestimmungen des ArbGG und der BRAO erlaubte Rechtsdienstleistungen gegenüber den Verbandsmitgliedern erbringt, ist berechtigt und verpflichtet, den elektronischen Rechtsverkehr aktiv zu nutzen, wenn er gegenüber einem Gericht tätig wird und z.B. ein Rechtsmittel einlegt. Legt er ein Rechtsmittel durch von ihm handschriftlich unterzeichneten Berufungsschriftsatz ein, ist dies nicht rechtswirksam.

BAG, Beschluss vom 23.05.2023 – 10 AZB 18/22

RA Dr. Mathias Kühnreich ist tätig bei Buse Rechtsanwälte Steuerberater Partnerschaftsgesellschaft mbB in Düsseldorf.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

In einem arbeitsgerichtlichen Verfahren stritten die Parteien über Provisionsansprüche aus einem beendeten Arbeitsverhältnis.

Das ArbG hat der Klage stattgegeben. Mit einem fristgemäß beim LAG eingegangenen vorab per Telefax und später im Original versandten Schriftsatz ihres Prozessbevollmächtigten, einem Syndikusrechtsanwalt, der für einen Verband Rechtsdienstleistungen erbrachte, hat die Beklagte gegen das arbeitsgerichtliche Urteil Berufung eingelegt. Die Berufungsschrift war dabei handschriftlich unterzeichnet und mit dem ergänzenden Vermerk „Name des Verbandsvertreters Syndikusrechtsanwalt Fachanwalt für Arbeitsrecht“ versehen.

Das LAG hat eine aktive Nutzungspflicht des besonderen elektronischen Anwaltspostfachs (beA) für den Verbandssyndikusrechtsanwalt angenommen. Es hat die Berufung der Beklagten als unzulässig verworfen.

Hiergegen hat sich die Beklagte an das BAG mit einer Revisionsbeschwerde gewandt und beantragt, den Verwerfungsbeschluss aufzuheben und das Berufungsverfahren fortzusetzen. Die Revisionsbeschwerde hatte keinen Erfolg.

II. Entscheidung

Das BAG betont in seiner Entscheidung zunächst, dass umstritten sei, ob die Verpflichtung, den elektronischen Rechtsverkehr aktiv zu nutzen, auch für Verbandssyndikusrechtsanwälte bestehe. Diese Verpflichtung nimmt das BAG letztlich an.

Die Pflicht für Verbandssyndikusrechtsanwälte, den elektronischen Rechtsverkehr aktiv zu nutzen, leitet das BAG auch aus dem Gesamtzusammenhang der gesetzlichen Bestimmungen ab. Hierbei bezieht sich das BAG nicht nur auf Bestimmungen des ArbGG, sondern auch der BRAO.

Nach § 46c Abs. 1 BRAO gelten die Vorschriften über Rechtsanwälte für Syndikusrechtsanwälte, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Die Norm sehe nach der Auffassung des BAG eine solche andere Bestimmung hinsichtlich der Nutzungspflicht des elektronischen Rechtsverkehrs für Syndikusrechtsanwälte jedoch nicht vor, obwohl der in Rede stehende Fall der Vertretung eines Verbands vor dem LAG durch einen Syndikusrechtsanwalt geregelt ist.

Zur weiteren Begründung stellt das BAG auf die Gesetzesänderungen, die speziell die Syndikusrechtsanwälte betreffen, ab.

Der Syndikusrechtsanwalt hatte bis zur gesetzlichen Neugestaltung seiner Rechtsstellung durch das Gesetz zur Neuordnung des Rechts der Syndikusrechtsanwälte und zur Änderung der FGO mit Wirkung zum 01.01.2016 nach der st. Rspr. des BGH eine Doppelstellung inne. Er war einerseits Angestellter und andererseits Rechtsanwalt.

Bei seiner Tätigkeit als Syndikus für seinen Dienstherrn entsprach der Syndikusanwalt nicht dem allgemeinen anwaltlichen Berufsbild, weil dabei die typischen Wesensmerkmale der freien Berufsausübung, die das Bild des Anwalts bestimmen, nicht gegeben waren. Durch die Neuregelung als Reaktion auf eine Entscheidung des BSG ging es dem Gesetzgeber mit der Neuregelung darum, eine statusrechtliche Anerkennung der Tätigkeit als Syndikusanwalt in einem Unternehmen als Rechtsanwalt – allerdings mit bestimmten Einschränkungen – vorzunehmen. Erklärtes Ziel war es zu verdeutlichen, dass es sich bei der Tätigkeit des Syndikusrechtsanwalts um eine besondere Form der Ausübung des einheitlichen Berufs des Rechtsanwalts handelt.

Diesem gesetzgeberischen Anliegen entspricht es nach Auffassung des BAG, von einem Verbandssyndikusrechtsanwalt, der Rechtsdienstleistungen des Arbeitgebers gegenüber seinen Mitgliedern erbringt und hierfür über ein separates beA verfügt, zu verlangen, dass er bei Anträgen und Erklärungen gegenüber einem Gericht, die in Ausübung dieser Tätigkeit vorgenommen werden, die für Rechtsanwälte geltende Form wahrt.

Letztlich begründet diese Bewertung das BAG auch mit Sinn und Zweck der entsprechenden Normen. Es sei nicht hinzunehmen, erhebliche Investitionen der Justiz auszulösen, wenn nicht dann im wirtschaftlichen Betrieb die erforderliche elektronische Nutzung sichergestellt sei. Dies wäre aber nicht gewährleistet, wenn die Pflicht zur Nutzung des beA nicht angenommen würde.

III. Praxishinweise

Durch die Entscheidung wird eine lange strittige Frage arbeitsgerichtlich letztinstanzlich geklärt. Es ist nunmehr klar, dass auch entsprechende Syndikusrechtsanwälte das beA nutzen müssen und ihnen nicht mehr die Option zusteht, handschriftlich unterzeichnete Schriftsätze zur Einlegung einer Berufung zu nutzen.

Diese Klärung ist auch für Anwälte, die auf der Gegenseite Verbandssyndizi als Verbandsvertreter vorfinden, wichtig. Ein Privileg des Verbandssyndikusrechtsanwalts dergestalt, dass ein Wahlrecht existiert, beA zu nutzen oder auch nicht, besteht nämlich nicht.

Es ist davon auszugehen, dass durch die grds. sehr gute Organisation der Arbeitgeberverbände und ihrer Weiterbildungseinrichtungen in der Praxis zeitnah gewährleistet wird, dass dieses Urteil in sämtlichen entsprechend tätigen Verbänden und den dort tätigen Verbandssyndikusrechtsanwälten zeitnah bekannt sein wird. Ein Verstoß auf Verbandsseite dürfte daher in der Praxis zukünftig sehr unwahrscheinlich sein.

Redaktionelle Hinweise:

- Vgl. Huff, Aktuelle Rechtsfragen rund um den Syndikusanwalt, ZAU 2023 S. 494.
- Vgl. Huff, Syndikusrechtsanwälte müssen das beA für ihren Arbeitgeber nutzen, ZAU 2023 S. 436.
- Vgl. Huff, Syndikusrechtsanwälte müssen das beA für ihren Verband nutzen, ZAU 2023 S. 36.

Urlaubsrecht

»DB1447004

Urlaubsabgeltung – Verfall durch tarifliche Ausschlussfristen

Der Urlaubsabgeltungsanspruch unterliegt auch weiterhin tariflichen Ausschlussfristen. In Fällen, in denen der Arbeitgeber im laufenden Arbeitsverhältnis seinen Hinweis- und Mitwirkungsobliegenheiten vor der Veröffentlichung des Urteils des EuGH vom 06.11.2018 – C-684/16 (Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften) nicht nachgekommen ist, beginnt der Lauf der Ausschlussfrist jedoch erst am Tag nach der Veröffentlichung des Urteils. Damit erhalten Arbeitnehmer Vertrauensschutz, solange eine entgegenstehende höchstrichterliche Rechtsprechung die erfolgreiche Geltendmachung des Anspruchs des Arbeitnehmers hat aussichtslos erscheinen lassen.

BAG, Urteil vom 31.01.2023 – 9 AZR 244/20

RA/FAArBR Kevin Brinkmann, LL.M. ist tätig bei der Luther
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH in Hamburg.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

Der zunächst vom 01.04.2007 bis 30.06.2010 auf Grundlage eines „Vertrags über freie Mitarbeit“ bei einem Zeitungsverlag als sog. Pauschalist beschäftigte Kläger arbeitete bei der Beklagten zuletzt vom 01.07.2010 bis 30.06.2014 als angestellter Online-Redakteur. Auf das Arbeitsverhältnis findet der Manteltarifvertrag für Redakteurinnen und Redakteure an Tageszeitungen (MTV) Anwendung. Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis sind nach § 18 Nr. 1 MTV innerhalb von drei Monaten nach ihrer Fälligkeit geltend zu machen, um nicht zu verfallen. Während seiner erstmaligen Tätigkeit wurde dem Kläger kein Urlaub zugestanden. Erstmals im August 2018 forderte der Kläger die Abgeltung von Urlaub im Umfang von 65 Tagen aus den Jahren 2007 bis 2010 entsprechend einem Betrag von 14.391,50 € brutto. Die Beklagte wendete ein, dass die Forderung des Klägers sowohl verfallen als auch verjährt sei. ArbG und LAG wiesen die anschließende Klage ab.

II. Entscheidung

Die Revision des Klägers war indes erfolgreich, der 9. Senat des BAG verwies die Klage lediglich zur Klärung der Arbeitnehmerereignischarakteristik des Klägers während seiner Tätigkeit als „Pauschalist“ zurück an das LAG. Die Erfurter Richter bestätigten ihre st. Rspr., nach der Ansprüche auf Urlaubsabgeltung als reine Geldansprüche grds. tariflichen Ausschlussfristen unterfallen können. Die Beendigung des Arbeitsverhältnisses bilde eine Zäsur. Die Aufforderungs- und Hinweisobliegenheiten des Arbeitgebers zur Realisierung des Urlaubsanspruchs des Arbeitnehmers und dessen strukturell schwächere Position würden mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses entfallen. Somit unterfalle der Abgeltungsanspruch an sich der dreijährigen Regelverjährung nach § 195 BGB, beginnend mit dem Schluss des Jahres, in dem der Anspruch durch Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis entstanden sei.

Die Verjährung sei jedoch gehemmt, solange die Erhebung einer Klage unzumutbar sei. Dies sei bis zum Urteil des EuGH vom 06.11.2018 – C-684/16 (Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften) der Fall gewesen, mit dem der

EuGH neue Voraussetzungen für den Verfall von Urlaub im laufenden Arbeitsverhältnis vorgegeben habe. Zuvor sei der Senat davon ausgegangen, dass Urlaubsansprüche mit Ablauf des Urlaubsjahres oder eines zulässigen Übertragungszeitraums unabhängig von der Erfüllung von Mitwirkungsobliegenheiten des Arbeitgebers verfallen würden. Der Kläger sei somit bei Beendigung seines Arbeitsverhältnisses mit der Beklagten nicht angehalten gewesen, seinen Urlaubsabgeltungsanspruch klageweise geltend zu machen, da seiner Klage zum maßgeblichen Bewertungszeitpunkt (Entstehung des Anspruchs im Jahr 2014) höchstrichterliche Rspr. entgegenstanden habe, die eine erfolgreiche Klage als ausgeschlossen erscheinen ließ. Erst mit Änderung der Rechtslage durch das Urteil des Gerichtshofs sei das Hindernis für die Geltendmachung des Anspruchs beseitigt und die Verjährung nicht mehr gehemmt gewesen, sodass die Verjährungsfrist spätestens mit Ablauf des Jahres 2018 zu laufen begonnen habe.

Als reiner Geldanspruch unterliege der Abgeltungsanspruch auch der dreimonatigen Ausschlussfrist gem. § 18 Abs. 1 MTV. Die Ausschlussfrist beginne regelmäßig mit der Fälligkeit des Anspruchs, die Tarifnorm sei jedoch so auszulegen, dass sie nicht in Konflikt mit höherrangigem Recht – wie vorliegend dem Bundesurlaubsgesetz – stehe, welches seinerseits unionsrechtskonform auszulegen sei. Da dem Kläger anhand der vormaligen Rspr. des BAG zum Verfall von Urlaubsansprüchen eine Geltendmachung seiner Ansprüche nicht zuzumuten gewesen sei, habe die tarifliche Ausschlussfrist bei gesetzeskonformer Auslegung erst nach dem Tag der Verkündung des EuGH-Urteils, also am 07.11.2018, zu laufen begonnen.

III. Praxishinweise

Das BAG bestätigt, dass auch nach der neueren Rechtslage im Hinblick auf die Mitwirkungsobliegenheiten des Arbeitgebers Urlaubsabgeltungsansprüche durch tarifliche Ausschlussfristen verfallen können. Gleichzeitig modifiziert der Senat in Fällen, in denen eine Klageerhebung für den Arbeitnehmer aufgrund entgegenstehender höchstrichterlicher Rspr. als unzumutbar erschien, den Zeitpunkt des Fristbeginns. Die damit eingeräumte „Übergangsfrist“ zur Geltendmachung von Ansprüchen nach der Veröffentlichung des Urteils des EuGH wird gleichwohl nur in den wenigen Fällen relevant sein, die inzwischen bereits anhängig sind. Die meisten Arbeitgeber werden sich mit dem vom BAG angenommenen Vertrauensschutz für die Arbeitnehmer nicht mehr auseinandersetzen müssen, da die Verfalls- und Verjährungsfristen mittlerweile abgelaufen sind.

Letztlich bleibt es insbes. dabei, dass Arbeitgeber, die ihre Arbeitnehmer nicht vor dem drohenden Urlaubsverfall am Jahresende warnen und sie nicht zur Urlaubsnahme auffordern, jedenfalls den deshalb unverfallbaren vierwöchigen Mindesturlaub bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses abgelten müssen. Erst ab dieser Zäsur kommt es nicht mehr darauf an, ob der Arbeitgeber seine urlaubsrechtlichen Mitwirkungspflichten erfüllt hat. Der Abgeltungsanspruch verjährt sodann in drei Jahren, gerechnet ab dem Schluss des Kalenderjahres, in dem der Arbeitnehmer aus dem Arbeitsverhältnis ausgeschieden ist – soweit er nicht bereits zuvor aufgrund tariflicher oder arbeitsvertraglicher Ausschlussfristen verfallen ist.

Redaktioneller Hinweis:

Entscheidung redaktionell bearbeitet in DB 2023 S. 2314.

Urlaubsrecht/Tarifvertragsrecht

»DB1449498

Tariflicher Mehrurlaub darf tatsächliche Arbeitsleistung voraussetzen, soweit dies den gesetzlichen Mindesturlaub nicht gefährdet

Tariflicher Mehrurlaub – Abhängigkeit von tatsächlicher Arbeitsleistung – Gesetzeskonforme Auslegung

MTV für die Metallindustrie im Nordwestlichen Niedersachsen i.d.F. vom 17.12.2018 § 10 Nr. 4.4; GRC Art. 31 Abs. 2; RL 2003/88/EG Art. 7; GG Art. 3 Abs. 1, Art. 9 Abs. 3; AGG § 3 Abs. 2 Hs. 1, § 7 Abs. 1

1. Die Tarifvertragsparteien dürfen die Gewährung von tariflichem Mehrurlaub weitgehend frei regeln und grds. von einer tatsächlichen Arbeitsleistung abhängig machen. Soweit allerdings die tarifvertraglichen Bestimmungen (auch) die Inanspruchnahme gesetzlichen Mindesturlaubs gefährden können, muss die Tarifnorm – soweit möglich – gesetzeskonform ausgelegt und angewandt werden (Rn. 17).
2. Die Inanspruchnahme von gesetzlichem Mindesturlaub ist als Arbeitsleistung i.S.v. § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV zu werten. Ein anderes Verständnis ließe sich nicht mit den Zielen von Art. 7 RL 2003/88/EG vereinbaren (Rn. 18).
3. Zeiten einer Freistellung von der Arbeitspflicht bei gleichzeitig bestehender Arbeitsunfähigkeit des Arbeitnehmers sind hingegen nicht als „gearbeitet“ i.S.v. § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV anzusehen. Eine Freistellung von der Arbeitspflicht im Rahmen eines „Modells zur Verkürzung der Lebensarbeitszeit“ steht Zeiten tatsächlich geleisteter Arbeit nicht gleich (Rn. 19 f.).
4. In der Beschränkung des Anspruchs auf Mehrurlaub im Austrittsjahr auf die Anzahl der gearbeiteten Tage liegt keine gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßende Schlechterstellung von arbeitsunfähigen gegenüber solchen Arbeitnehmern, die ihre arbeitsvertragliche Leistung tatsächlich erbringen können (Rn. 21).

(Orientierungssätze der Richterinnen und Richter des BAG)

BAG, Urteil vom 28.03.2023 – 9 AZR 219/22

Die Parteien streiten über die Frage, ob die Beklagte dem Kläger weitere Urlaubsabgeltung und zusätzliche Urlaubsvergütung zu zahlen hat.

Der als schwerbehinderter Mensch anerkannte Kläger war bei der Beklagten vom 07.11.1988 bis zum 31.03.2020 mit einem Bruttogehalt i.H.v. zuletzt 6.038,50 € beschäftigt. Der auf das Arbeitsverhältnis der Parteien anwendbare Manteltarifvertrag für die Metallindustrie im Nordwestlichen Niedersachsen (MTV) i.d.F. vom 17.12.2018 regelt u.a.:

„§ 10 Erholungsurlaub

1. Urlaubsanspruch

Der Beschäftigte hat in jedem Kalenderjahr einen unabdingbaren Anspruch auf bezahlten Erholungsurlaub.

Das Urlaubsjahr ist das Kalenderjahr.

...

2. Urlaubsdauer

Der Urlaub beträgt jährlich 30 Arbeitstage.

Arbeitstage sind alle Kalendertage, an denen der Beschäftigte in regelmäßiger Arbeitszeit zu arbeiten hat. Auch wenn die regelmäßige Arbeitszeit auf mehr oder weniger als 5 Tage in der Woche – ggf. auch im Durchschnitt mehrerer Wochen – verteilt ist, gelten fünf Tage je Woche als Arbeitstage.

...

Soweit durch gesetzliche Regelung für schwerbehinderte Menschen ein Anspruch auf bezahlten Zusatzurlaub besteht, ist dieser zusätzlich zu dem jeweiligen Grundurlaub zu gewähren.

...

4. Teilurlaub

4.1 Anspruch auf ein Zwölftel des Jahresurlaubs für jeden vollen Monat des Bestehens des Arbeitsverhältnisses hat der Beschäftigte

4.1.1 für Zeiten eines Kalenderjahres, für die er wegen Nichterfüllung der Wartezeit keinen vollen Urlaubsanspruch erwirbt;

4.1.2 wenn er vor erfüllter Wartezeit aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidet;

4.1.3 wenn er nach erfüllter Wartezeit aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidet.

4.2 Bruchteile von Urlaubstagen, die mindestens einen halben Tag ergeben, sind auf volle Urlaubstage aufzurunden. Bruchteile, die weniger als einen halben Tag betragen, werden weder bei der Urlaubsgewährung noch bei der Abgeltung des Urlaubs berücksichtigt.

4.3 ... 4.4 Ein Beschäftigter, der wegen Inanspruchnahme einer Alters- oder Erwerbsunfähigkeitsrente ausscheidet, erhält den vollen Urlaub, sofern er 10 Jahre ununterbrochen dem Betrieb angehört hat, jedoch nur soviel Tage, wie er im Urlaubsjahr gearbeitet hat.

Für den Begriff der Betriebszugehörigkeit gilt die entsprechende betriebliche Übung.

...

10.3 Zusätzliche Urlaubsvergütung

10.3.1 Für den Erholungsurlaub gem. § 10 Nr. 2 bzw. § 10 Nr. 4 – nicht jedoch für bezahlte Freistellung von der Arbeit aus anderen Gründen – wird für jeden Urlaubstag eine zusätzliche Urlaubsvergütung i.H.v. 50% der nach vorstehenden Ziffern 10.1 und 10.2 für den Urlaubstag ermittelten Vergütung (= 100%) gezahlt.

...

Am 06.11.2019 trafen die Parteien eine „Freistellungsvereinbarung im Rahmen des Lebensarbeitszeitkontos – A Invest for Life Wertkontensystem zur Verkürzung der Lebensarbeitszeit“. Diese Vereinbarung enthält u.a. folgende Regelungen:

„1. Dauer der Freistellungsphase

Der Mitarbeiter wird unter Einhaltung der Voraussetzungen bzw. Regelungen der Wertguthabenvereinbarung vom 01.03.2020 bis einschließlich zum 31.03.2020 von der Arbeitspflicht unwiderruflich freigestellt („Freistellungsphase“).

Während der Freistellungsphase besteht weiterhin ein entgeltspflichtiges Arbeitsverhältnis.

2. Freistellungsphase zur Verkürzung der Lebensarbeitszeit

Die Freistellung erfolgt gem. den Regelungen der Wertguthabenvereinbarung in Form einer vollständigen Freistellung von der Arbeitspflicht im Rahmen des vorzeitigen Ruhestands („Modell zur Verkürzung der Lebensarbeitszeit“). ...

3. Monatliches Entgelt während der Freistellungsphase

Der Mitarbeiter erhält in dieser Zeit ein monatliches Entgelt i.H.v. 6.055,42 € brutto.

...

In der Zeit vom 26.11.2019 bis zum Ende des Arbeitsverhältnisses am 31.03.2020 war der Kläger krankheitsbedingt arbeitsunfähig. Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses galt die Beklagte sieben Arbeitstage Urlaub ab und zahlte an den Kläger die hierauf entfallende zusätzliche Urlaubsvergütung.

Der Kläger hat mit seiner Klage die Abgeltung von weiteren 28 Urlaubstagen und Zahlung zusätzlicher Urlaubsvergütung verlangt. Er hat insb. die Auffassung vertreten, ihm stehe für

2020 ein Anspruch auf den vollen tariflichen Jahresurlaub zzgl. des Zusatzurlaubs für schwerbehinderte Menschen zu. Der Tarifbegriff „gearbeitet“ i.S.d. § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV verlange nicht, dass tatsächlich Arbeitsleistung erbracht worden sei. Es genüge, dass ein langjährig beschäftigter Arbeitnehmer zur Arbeitsleistung verpflichtet gewesen sei.

Der Kläger hat beantragt, die Beklagte zu verurteilen, an ihn Urlaubsabgeltung i.H.v. 11.660,60 € nebst Zinsen i.H.v. 5 Prozentpunkten über dem Basiszins seit dem 01.04.2020 zu zahlen. Die Beklagte hat die Abweisung der Klage beantragt und ausgeführt, langjährig beschäftigte Arbeitnehmer könnten den vollen Mehrurlaub nach § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV nur verlangen, wenn sie im Austrittsjahr tatsächlich gearbeitet hätten. Dies sei während der Zeit einer Arbeitsunfähigkeit nicht der Fall. Das ArbG hat die Klage abgewiesen. Das LAG hat das Urteil auf die Berufung des Klägers teilweise abgeändert und die Beklagte – unter Zurückweisung der Berufung i.Ü. – zur Zahlung von Urlaubsabgeltung und zusätzlicher Urlaubsvergütung für 15 Arbeitstage i.H.v. insgesamt 6.246,75 € brutto nebst Zinsen verurteilt. Die Beklagte begehrt mit ihrer Revision die Wiederherstellung des erstinstanzlichen Urteils. Der Kläger verfolgt mit der Anschlussrevision sein ursprüngliches Klageziel weiter.

AUS DEN GRÜNDEN

1 ... 9 Die Revision der Beklagten hat überwiegend Erfolg, die Anschlussrevision des Klägers ist unbegründet. Das LAG hat dem Kläger zu Unrecht unter teilweiser Abänderung des arbeitsgerichtlichen Urteils Urlaubsabgeltung und zusätzliche Urlaubsvergütung i.H.v. 6.246,75 € brutto nebst Zinsen zugesprochen. Die zulässige Klage ist lediglich im Umfang von 937,02 € brutto nebst Zinsen begründet.

Die Revision der Beklagten ist überwiegend begründet

10 A. Die Revision ist überwiegend begründet. Dem Kläger stehen die von ihm reklamierten Zahlungsansprüche nicht für die ihm durch das LAG zugesprochenen 15 Urlaubstage, sondern lediglich für 2,25 Urlaubstage zu.

Zeiten von Arbeitsunfähigkeit sind nicht als „gearbeitet“ i.S.v. § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV zu werten

11 I. Entgegen der Auffassung des LAG sind Arbeitstage, an denen ein Arbeitnehmer arbeitsunfähig erkrankt und zugleich von der Arbeitspflicht freigestellt ist, nicht als „gearbeitet“ i.S.d. § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV zu werten. Das ergibt die Auslegung der Tarifnorm.

Zum Maßstab für die Auslegung von Tarifnormen

12 1. Die Auslegung des normativen Teils eines Tarifvertrags, die in der Revisionsinstanz in vollem Umfang überprüfbar ist, folgt nach st. Rspr. des BAG den für die Auslegung von Gesetzen geltenden Regeln. Auszugehen ist vom Tarifwortlaut. Zu erforschen ist der maßgebliche Sinn der Erklärung, ohne am Buchstaben zu haften. Dabei sind der wirkliche Wille der Tarifvertragsparteien und damit der von ihnen beabsichtigte Sinn und Zweck der Tarifnorm mit zu berücksichtigen, soweit sie in den tariflichen Normen ihren Niederschlag gefunden haben. Auch auf den tariflichen Gesamtzusammenhang ist abzustellen. Verbleiben noch Zweifel, können weitere Kriterien berücksichtigt werden. Im Zweifel ist die Tarifauslegung zu wählen, die zu einer vernünftigen, sachgerechten, zweckorientierten und praktisch brauchbaren Lösung führt. Außerdem sind Tarifnormen, soweit sie dies zulassen, grds.

so auszulegen, dass sie nicht im Widerspruch zu höherrangigem Recht stehen und damit Bestand haben. Gesetze sind wiederum – soweit Unionsrecht umgesetzt wird – unionsrechtskonform auszulegen, wenn dies möglich ist. Die richtlinienkonforme Auslegung eines nationalen Gesetzes kann sich demnach auf die Auslegung eines Tarifvertrags auswirken (BAG vom 16.11.2022 – 10 AZR 210/19, DB 2023 S. 526, Rn. 13).

Eine gesetzeskonforme Auslegung ergibt, dass zwar Zeiten von Urlaub, nicht aber Zeiten von Arbeitsunfähigkeit als „gearbeitet“ i.S.v. § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV gelten

13 2. Nach diesen Grundsätzen gelten bei gesetzeskonformem Verständnis des Begriffs „gearbeitet“ in § 10 Nr. 4.4 MTV Zeiten der Inanspruchnahme von Urlaub als Arbeitsleistung, nicht aber Zeiten der Arbeitsunfähigkeit während der Freistellung von der Arbeitspflicht während eines Modells zur Verkürzung der Lebensarbeitszeit.

14 a) Der Wortlaut der Tarifnorm verlangt für das Entstehen des Anspruchs auf Mehrurlaub eine Arbeitsleistung im Austrittsjahr. Gem. § 10 Nr. 4.1.3 MTV haben Arbeitnehmer bei Ausscheiden nach erfüllter Wartezeit Anspruch auf ein Zwölftel des Jahresurlaubs für jeden vollen Monat des Bestehens des Arbeitsverhältnisses. Davon abweichend erhält ein ausscheidender Beschäftigter nach § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV den vollen Jahresurlaub, sofern er wegen der Inanspruchnahme einer Alters- oder Erwerbsunfähigkeitsrente ausscheidet und dem Betrieb zehn Jahre ununterbrochen angehört hat, jedoch höchstens so viele Tage, wie er im Urlaubsjahr „gearbeitet“ hat.

15 b) Systematisch handelt es sich bei § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV damit um eine privilegierende Spezialnorm für langjährig beschäftigte Arbeitnehmer. Diese erhalten im Falle eines Ausscheidens wegen Inanspruchnahme von Alters- oder Erwerbsunfähigkeitsrente im Ausscheidensjahr statt eines bloßen Teilurlaubsanspruchs den vollen Jahresurlaub, sofern im Austrittsjahr eine Arbeitsleistung erbracht wird. Voll- statt Teilurlaub soll nur Arbeitnehmern zugutekommen, bei denen im Jahr des Ausscheidens keine erhebliche Störung des Austauschverhältnisses von Leistung und Gegenleistung eingetreten ist. Das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung ist aber in einer dem Anspruch auf den vollen Jahresurlaub nach § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV entgegenstehenden Weise gestört, wenn der Arbeitnehmer im Austrittsjahr durchgängig arbeitsunfähig und daher nicht in der Lage ist, eine Arbeitsleistung zu erbringen. Auch eine vor Eintritt der Arbeitsunfähigkeit vereinbarte Freistellung von der Arbeitspflicht ändert nichts daran, dass der Arbeitnehmer im Austrittsjahr keine Arbeitsleistung erbringt und auch nicht erbringen kann.

16 c) Auch eine gesetzeskonforme Auslegung verlangt ein solches Verständnis nicht. Im Ausgangspunkt zutreffend hat das LAG den Tarifbegriff „gearbeitet“ in § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV allerdings zu Recht nicht im Wortverständnis abschließend verstanden, sondern gesetzeskonform erweiternd ausgelegt.

Tariflicher Mehrurlaub darf von einer tatsächlichen Arbeitsleistung abhängig gemacht werden, soweit dies nicht die Inanspruchnahme des gesetzlichen Mindesturlaubs gefährdet

17 aa) Die Tarifvertragsparteien können Urlaubsansprüche, die den von Art. 7 Abs. 1 RL 2003/88/EG gewährleisteten und von §§ 1, 3 Abs. 1 BUrlG begründeten Anspruch auf Mindestjahresurlaub von vier Wochen übersteigen, weitgehend frei regeln (vgl. BAG vom 11.12.2018 – 9 AZR 161/18, Rn. 18; BAG vom 19.02.2019 –

9 AZR 321/16, Rn. 52; BAG vom 22.01.2019 – 9 AZR 328/16, Rn. 33). Sie dürfen deshalb die Gewährung von tariflichem Mehrurlaub grds. von einer tatsächlichen Arbeitsleistung abhängig machen. Soweit allerdings die tarifvertraglichen Bestimmungen (auch) die Inanspruchnahme gesetzlichen Mindesturlaubs gefährden können, muss die Tarifnorm – soweit möglich – gesetzeskonform ausgelegt und angewandt werden.

Eine solche Gefährdung träte ein, wenn auch Urlaubszeiten nicht als „gearbeitet“ i.S.v. § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV gölten

18 bb) Danach ist die Inanspruchnahme von gesetzlichem Mindesturlaub als Arbeitsleistung i.S.v. § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV zu werten. Gölten Urlaubszeiten nicht als „gearbeitet“, könnten Konstellationen entstehen, in denen sich der Arbeitnehmer im Jahr seines Ausscheidens aus wirtschaftlichen Gründen gehalten sähe, auch auf den gesetzlichen Mindesturlaub zu verzichten, um auf diese Weise seinen Anspruch auf Abgeltung des Mehrurlaubs nicht zu gefährden. Dies wäre dann der Fall, wenn er bis zu seinem Ausscheiden nur auf diese Weise an genügend Tagen tatsächlich arbeitet, um auch den Mehrurlaub abgegolten zu erhalten. Die Schaffung jedes wirtschaftlichen Anreizes, den Erholungsurlaub nicht zu nehmen, wäre aber mit den Zielen von Art. 7 RL 2003/88/EG nicht zu vereinbaren (EuGH vom 13.01.2022 – C-514/20, Koch Personaldienstleistungen, Rn. 32). Dem ist durch eine gesetzeskonforme Auslegung zu begegnen, der zufolge auch Urlaubszeiten als „gearbeitet“ gelten.

Anders ist dies bei Zeiten einer Freistellung von der Arbeitspflicht und gleichzeitiger Arbeitsunfähigkeit

19 d) Die weitergehende Auslegung des LAG, auch Zeiten einer Freistellung von der Arbeitspflicht bei gleichzeitig bestehender Arbeitsunfähigkeit des Arbeitnehmers als „gearbeitet“ i.S.v. § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV anzusehen, verlangt das Gesetz nicht.

Die Freistellung von der Arbeitspflicht im Rahmen des „Modells zur Verkürzung der Lebensarbeitszeit“ steht tatsächlich geleisteter Arbeit nicht gleich

20 aa) Eine Freistellung von der Arbeitspflicht im Rahmen eines „Modells zur Verkürzung der Lebensarbeitszeit“ steht nicht Zeiten tatsächlich geleisteter Arbeit gleich. Anders als Zeiten der Inanspruchnahme von Urlaub, bei denen es mit den Zielen von Art. 7 RL 2003/88/EG unvereinbar wäre, wenn man sie nicht als „gearbeitet“ im Tarifsinne ansähe (vgl. oben unter Rn. 18), gebietet es der Zweck des Modells, die erwirtschafteten Zeitguthaben in den letzten Monaten des Arbeitsverhältnisses durch Vereinbarung einer bezahlten Freistellung in Natur einzulösen, nicht, die Freistellung Zeiten tatsächlicher Arbeitsleistung gleichzustellen. Für die Altersteilzeit im Blockmodell hat der Senat bereits entschieden, dass die Arbeitsvertragsparteien eine Vereinbarung über die Verteilung der Arbeitszeit treffen, die den Arbeitnehmer von der Arbeitspflicht entbindet und sich auf die Berechnung des Urlaubsanspruchs auswirkt (vgl. BAG vom 24.09.2019 – 9 AZR 481/18, Rn. 26, BAGE 168 S. 70). Auch wenn – im Gegensatz zur Altersteilzeit im Blockmodell – Regulationsgegenstand der Freistellungsvereinbarung nicht die Verteilung der regelmäßigen Arbeitszeit, sondern die Verwendung eines außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit liegenden Wertguthabens ist, bestehen auch vorliegend keine gesetzlichen Vorgaben, die Freistellungszeiten im Anwendungsbereich der privilegierenden Spezialnorm des § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV als Arbeitszeit zu bewerten. Den Tarifvertragsparteien war bei der Ausgestaltung der Tarifnorm nicht ver-

wehrt, für den Anspruch auf den vollen tarifvertraglichen Urlaub weitere Anspruchsvoraussetzungen vorzusehen und ihn grds. von der Erbringung einer tatsächlichen Arbeitsleistung abhängig zu machen. Der ungekürzte Teilurlaubsanspruch des Klägers bleibt durch § 10 Nr. 4.1 MTV unberührt. Der Anspruch auf den durch §§ 1, 3 Abs. 1 BurlG eingeräumten gesetzlichen Mindesturlaub bei einem Ausscheiden nach erfüllter Wartezeit in der zweiten Jahreshälfte wird durch die in § 13 Abs. 1 Satz 3 BurlG angeordnete Unabdingbarkeit des durch das BurlG vermittelten Mindestschutzes sichergestellt (vgl. BAG vom 05.07.2022 – 9 AZR 341/21, DB 2022 S. 2804, Rn. 49 f.), ohne dass es einer gesetzeskonformen Auslegung des § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV bedürfte.

Darin liegt keine unzulässige Schlechterstellung von arbeitsunfähigen Arbeitnehmern ...

21 bb) In der Beschränkung des Anspruchs auf Mehrurlaub im Austrittsjahr auf die Anzahl der gearbeiteten Tage liegt keine gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßende Schlechterstellung von arbeitsunfähigen gegenüber Arbeitnehmern, die ihre arbeitsvertragliche Leistung tatsächlich erbringen können.

22 (1) Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG begrenzt als fundamentale Gerechtigkeitsnorm auch die Tarifautonomie. Dementsprechend ist Tarifregelungen die Durchsetzung zu verweigern, die zu gleichheitswidrigen Differenzierungen führen. Bei der Erfüllung ihres verfassungsrechtlichen Schutzauftrags haben die Gerichte jedoch zu beachten, dass den Tarifvertragsparteien als selbstständigen Grundrechtsträgern bei ihrer Normsetzung aufgrund der durch Art. 9 Abs. 3 GG geschützten Tarifautonomie ein weiter Gestaltungsspielraum zusteht. Sie bestimmen in diesem Rahmen nicht nur den Zweck einer tariflichen Leistung. Ihnen kommt zudem eine Einschätzungsprerogative zu, soweit die tatsächlichen Gegebenheiten, die betroffenen Interessen und die Regelungsfolgen zu beurteilen sind und ein Beurteilungs- und Ermessensspielraum hinsichtlich der inhaltlichen Gestaltung der Regelung. Die Tarifvertragsparteien sind nicht verpflichtet, die jew. zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung zu wählen. Es genügt, wenn für die getroffene Regelung ein sachlich vertretbarer Grund besteht. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt nicht, dass die Tarifvertragsparteien bei der Festlegung der Voraussetzungen für die Wahrnehmung eines tariflichen Anspruchs jeder Besonderheit gerecht werden und im Tarifvertrag entsprechende Ausnahmen vorsehen. Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist erst dann anzunehmen, wenn die Tarifvertragsparteien es versäumt haben, tatsächliche Gemeinsamkeiten oder Unterschiede der zu ordnenden Lebensverhältnisse zu berücksichtigen, die so bedeutsam sind, dass sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise hätten beachtet werden müssen. Die in einer Tarifregelung vorgesehenen Differenzierungsmerkmale müssen allerdings im Normzweck angelegt sein und dürfen ihm nicht widersprechen (BAG vom 29.09.2020 – 9 AZR 364/19, Rn. 47, BAGE 172 S. 313).

23 (2) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hält sich die Regelung des § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV, den Anspruch auf Mehrurlaub als zusätzliche tarifliche Leistung nur Arbeitnehmern zugutekommen zu lassen, die im Austrittsjahr Arbeitsleistung erbracht haben, in den Grenzen, die Art. 3 Abs. 1 GG auch den Tarifvertragsparteien bei der Normsetzung nach Art. 9 Abs. 3 GG setzt. Die vorgenommene Differenzierung, die sich auf die Entstehung und auf den Umfang des tariflichen Anspruchs auf Mehrurlaub im Austrittsjahr erstreckt, ist nicht unverhältnismäßig. Bei

gleicher Gewichtung der Interessen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer lässt sich der angestrebte Zweck nicht durch ein milderes Mittel erreichen. Die Differenzierung ist nicht unangemessen. Die Zweck-Mittel-Relation lässt die Schwere des Eingriffs im Verhältnis zur Bedeutung des Ziels zurücktreten. Als Ergebnis kollektiv ausgehandelter Tarifvereinbarungen hat die Begrenzung der Höhe des Mehrurlaubs die Vermutung der Angemessenheit für sich (vgl. BAG vom 07.07.2020 – 9 AZR 323/19, Rn. 33; BAG vom 03.07.2019 – 10 AZR 300/18, Rn. 15; BAG vom 21.05.2014 – 4 AZR 50/13, Rn. 29, BAGE 148 S. 139 = DB 2015 S. 135).

... oder von Arbeitnehmern mit einer Behinderung

24 cc) Ein anderes Ergebnis ergibt sich nicht mit Blick auf das Verbot einer Benachteiligung von Arbeitnehmern mit Behinderung nach § 7 Abs. 1 AGG. Eine mittelbare Benachteiligung i.S.v. § 3 Abs. 2 Hs. 1 AGG kann vorliegen, wenn eine Regelung – wie hier – zwar neutral formuliert ist, in ihrer Anwendung aber wesentlich mehr Inhaber der geschützten persönlichen Eigenschaft betrifft als vergleichbare Personen, die diese Eigenschaft nicht besitzen, es sei denn, mit der Regelung oder Maßnahme wird ein rechtmäßiges Ziel verfolgt und das hierfür eingesetzte Mittel ist verhältnismäßig, d.h. angemessen und erforderlich (vgl. BAG vom 29.09.2020, a.a.O., Rn. 61). Auch insoweit gilt, dass sich die Begrenzung des tariflichen Anspruchs auf Mehrurlaub als gerechtfertigt erweist und die Tarifvertragsparteien ihren Regelungsspielraum nicht überschritten haben.

Danach hat der Kläger keinen Anspruch auf Abgeltung des vollen tariflichen Jahresurlaubs für 2020

25 3. Danach hat der Kläger, der aufgrund der Inanspruchnahme einer Altersrente zum 31.03.2020 aus dem Arbeitsverhältnis ausgeschieden ist, keinen Anspruch nach § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV auf Abgeltung des vollen tariflichen Jahresurlaubs für das Jahr 2020. Zwar gehörte er zum Zeitpunkt seines Ausscheidens mehr als zehn Jahre ununterbrochen dem Betrieb der Beklagten an. Allerdings arbeitete er im Jahr 2020 nicht. Seit dem 26.11.2019 war er durchgängig bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses krankheitsbedingt arbeitsunfähig.

Der tarifliche Mehrurlaub und der Zusatzurlaub aufgrund seiner Schwerbehinderung sind dem Kläger im Austrittsjahr aber anteilig abzugelten

26 II. Die Verurteilung der Beklagten zur Abgeltung von weiteren Urlaubstagen nebst zusätzlicher Urlaubsvergütung erweist sich allerdings im Umfang von 937,02 € brutto aus anderen Gründen als richtig (§ 561 ZPO). Dies kann der Senat selbst entscheiden, da die maßgeblichen Tatsachen feststehen (§ 563 Abs. 3 ZPO).

27 1. Da dem Kläger bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses am 31.03.2020 ein Anspruch von 9,25 Urlaubstagen zustand, der ihm wegen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht mehr gewährt werden konnte, und die Beklagte bisher Abgeltung für lediglich sieben Urlaubstage geleistet hat, besteht nach § 7 Abs. 4 BUrlG noch ein Abgeltungsanspruch für 2,25 Urlaubstage.

Das tarifliche Regelungsregime unterscheidet insoweit nicht zwischen Mindesturlaub und tariflichem Mehrurlaub

28 a) Der Umfang des Urlaubsanspruchs für das Kalenderjahr 2020 war nach § 10 Nr. 4.1.3 MTV zu ermitteln. Da das tarifliche Regelungsregime nicht zwischen Mindesturlaub und tariflichem Mehrurlaub nach § 10 Nr. 2 Satz 1 MTV differenziert, ist auch der Mehrurlaub anteilig abzugelten (zum Gleichlauf von

gesetzlichem Urlaubsanspruch und dem Anspruch auf tariflichen Mehrurlaub vgl. BAG vom 05.07.2022, a.a.O., Rn. 47).

Demnach steht dem Kläger Abgeltung für noch 2,25 Tage zu

29 b) Rechnerisch ergibt sich, dass die Beklagte Urlaub für drei Monate des Bestehens des Arbeitsverhältnisses im Jahr 2020 3/12 abzugelten hat. Bei 30 Tagen, die dem Kläger nach § 10 Nr. 2 Satz 1 MTV jährlich zustehen, entspricht dies 7,5 Tagen, die nach § 10 Nr. 4.2 Satz 1 MTV auf acht Tage aufzurunden sind. Außerdem kann der Kläger für diesen Zeitraum Abgeltung von Zusatzurlaub, der ihm aufgrund seiner Schwerbehinderung zusteht, in anteiligem Umfang i.H.v. 1,25 Tagen (3/12 von fünf Tagen) verlangen. Insgesamt ergibt sich damit ein Abgeltungsanspruch für 9,25 Tage. Unter Abzug der bereits abgegoltenen sieben Tage verbleiben noch 2,25 abzugeltende Tage.

30 c) Urlaubsabgeltung für 2,25 Tage entspricht bei einem – zwischen den Parteien außer Streit stehenden – Tagessatz von 277,63 € brutto einem Betrag i.H.v. 624,67 € brutto.

Daneben tritt ein Anspruch auf zusätzliche Urlaubsvergütung für noch 2,25 Tage

31 2. Neben den Abgeltungsanspruch tritt ein Anspruch auf zusätzliche Urlaubsvergütung für 2,25 Tage. Dieser Anspruch beläuft sich bei einem – ebenfalls unstreitigen – Tagessatz von 138,82 € brutto auf 312,35 € brutto. Insgesamt ergibt sich ein von der Beklagten an den Kläger zu zahlender Betrag i.H.v. 937,02 € brutto.

32 3. Die Zinsentscheidung beruht auf §§ 286, 288 Abs. 1 BGB.

Weitergehende Ansprüche folgen weder aus dem arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz noch aus betrieblicher Übung

33 4. Weitergehende Ansprüche ergeben sich weder aus dem arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz noch aus betrieblicher Übung.

34 a) Wegen seines Schutzcharakters gegenüber der Gestaltungsmacht des Arbeitgebers greift der arbeitsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz nur dort ein, wo der Arbeitgeber durch gestalten des Verhalten ein eigenes Regelwerk bzw. eine eigene Ordnung schafft, nicht hingegen bei bloßem – auch vermeintlichem – Normenvollzug (BAG vom 12.12.2012 – 10 AZR 718/11, Rn. 44). Um Letzteren geht es hier. Daher kann sich der Kläger nicht mit Erfolg auf den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz stützen.

35 b) Ein weiterer Anspruch auf Urlaubsabgeltung ergibt sich schließlich auch nicht unter dem Gesichtspunkt der betrieblichen Übung. Ein Anspruch aus betrieblicher Übung setzt voraus, dass sich für den Arbeitnehmer aus den Gesamtumständen der Eindruck ergibt, der Arbeitgeber wolle sich über die bisher vereinbarten vertraglichen und tarifvertraglichen Pflichten hinaus zu einer weiteren Leistung verpflichten (vgl. BAG vom 20.08.2002 – 9 AZR 261/01, Rn. 68, BAGE 102 S. 251 = DB 2003 S. 1963). Der Kläger konnte hier nach den Umständen nicht annehmen, dass die Beklagte übertarifliche Leistungen gewähren wollte.

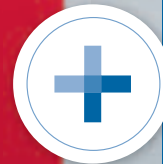
Die Anschlussrevision des Klägers ist unbegründet

36 B. Die hinreichend auf die Entscheidungsgründe des Berufungsurteils eingehende Anschlussrevision ist zulässig, aber unbegründet. Mit ihr hat der Kläger geltend gemacht, dass der gesamte Zeitraum seiner krankheitsbedingten Arbeitsunfähigkeit in 2020 als „gearbeitet“ i.S.d. § 10 Nr. 4.4 Satz 1 MTV zu werten sei. Ohne Rechtsfehler hat das LAG entschieden, dass die Tarifnorm nicht entsprechend auszulegen ist. (...)

Ideale MoPeG-Begleitung.



Westermann/
Wertenbruch
online



**Topaktuell, kompakt und
inklusive online**

Westermann/Wertenbruch
Handbuch Personengesellschaften
Gesellschaftsrecht – Steuerrecht –
Sozialversicherungsrecht – Verträge
und Formulare
Loseblatt, rd. 4.400 Seiten in 3 Ordnern.
119 € bei einem Abonnement für mindestens
2 Jahre zzgl. 14 € für die Datenbank Westermann/
Wertenbruch online. Ergänzungslieferungen
3-mal im Jahr.
ISBN 978-3-504-33152-8

i Das Werk online
otto-schmidt.de/hbm-gr
juris.de/hgrprem

Zum 1.1.2024 tritt sie in Kraft – die große Reform im Personengesellschaftsrecht, kurz MoPeG. Was kommt, was bleibt, was ändert sich? Was gilt es vorbereitend zu beachten? Antworten liefert das Handbuch Personengesellschaften – Ihr Traditionswerk und idealer Begleiter durch die vielen Änderungen. Bereits jetzt ist das MoPeG zentraler Gegenstand aller Aktualisierungen.

Aktuelles aus Update 86:

- › **Neu:** Veränderungen im Gesellschafterbestand (*Noack; Stöber*)
- › Die Selbstorganschaft (*Wertenbruch*)
- › Laufende Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter (*Fischer*)
- › Unentgeltliche Übertragung von Personengesellschaftsbeteiligungen (*Stenert*)

Probelesen oder gleich bestellen unter otto-schmidt.de

ottoschmidt



Autorenbeleg

Steuern neu denken.

REthinking Tax – das Fachmagazin zur erfolgreichen Digitalisierung der Steuerwelt

- Wie setzen Sie Tax Technology gewinnbringend ein?
- Welche Praxistipps und Best Practices können Sie direkt auch in Ihrem Unternehmen umsetzen?
- Welche digitalen Entwicklungen sollten Sie auf keinen Fall verpassen?
- Wie wappnen Sie sich und Ihre Mitarbeiter für die neuen Herausforderungen der Zukunft?



» Jetzt gratis testen!

Jetzt QR-Code scannen oder
www.rethinking-tax.com

Fachmedien Otto Schmidt KG
Neumannstraße 10 | 40235 Düsseldorf | Fon: 0800 000-1637
Fax: 0800 000-2959 | eMail: kundenservice@fachmedien.de

FACHMEDIEN
otto schmidt

