

Überlegungen zur Berechnungsgrundlage und Mikrounternehmen

Prof. Dr. Reinhard Reck, StB, Braunschweig

1. Einleitung

In der Praxis stellt die Ermittlung der Berechnungsgrundlage eine der Königsdisziplinen im Insolvenzrecht dar. Dies gilt auch immer wieder, wenn der Überschuss i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 4 InsVV bei einer Unternehmensfortführung zu ermitteln ist, wobei der Blick auf die unternehmerische Tätigkeit und dessen Umfang schon durch die Entscheidung des BGH vom 14.7.2016 - IX ZB 31/14 zur kalten Zwangsverwaltung erweitert wurde. Schon an dieser Stelle sei bemerkt, dass die kalte Zwangsverwaltung im Rahmen einer Insolvenz nicht groß sein muss, sie kann beispielsweise in der Verwaltung einer Eigentumswohnung des Insolvenzschuldners bestehen, für die eine Überschussermittlung vorzunehmen ist. Dies macht deutlich, dass es auch Mikrounternehmen gibt. Die nachstehenden Zeilen zeigen im Weiteren, dass der Blick auf eine unternehmerische Tätigkeit, für die es einen Überschuss zu ermitteln gilt, nicht allein auf diese zwei klassischen Formen begrenzt ist.

2. Der Unternehmensbegriff

Eine Definition des Unternehmensbegriffs findet sich in der InsO nicht, was bedingt, dass der Umfang des § 1 Abs. 2 Nr. 4 InsVV, was unter die Überschussermittlung als Unternehmer fällt, auszulegen ist. Will man sich dem Begriff des Unternehmers nähern, bietet es sich an, beim Umsatzsteuerrecht eine Anleihe zu machen, da sich hier in § 2 UStG eine Definition des Begriffs befindet. In § 2 Abs. 1 S. 1 UStG findet sich die Aussage, dass Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt und in § 2 Abs. 1 S. 3 UStG findet sich die Erläuterung, wann eine solche Tätigkeit vorliegt. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit liegt demnach bei jeder nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen

vor, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Hierunter fällt auch die Vermietung einer Immobilie. Auch im Rahmen einer Insolvenz bleibt es bei der unternehmerischen Tätigkeit des Schuldners, wenn die Tätigkeit weiter ausgeübt wird (USAE 2.1 Nummer 17).

Die Dimensionen eines Unternehmers werden weiter deutlich, wenn man beachtet, dass das Umsatzsteuerrecht bis zu einem Umsatz von 22.500,00 € (§ 19 UStG) von einem Kleinunternehmer spricht, der auf Antrag nicht zur Umsatzsteuer veranlagt wird. Es liegt aber weiterhin ein Unternehmen vor.

Die Unternehmereigenschaft, die eine Überschussermittlung im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 4 b InsVV nötig macht, beschränkt sich nicht allein auf die klassische Unternehmensfortführung bzw. Überschussermittlung bei der Vermietung und Verpachtung der Immobilien. Die Dimension einer unternehmerischen Tätigkeit wird deutlich, wenn man weiter in das Ertragssteuerrecht schaut, um zu eruieren, in welchem Umfang Überschussermittlungen notwendig sind, was zwangsläufig auch den Umfang der unternehmerischen Tätigkeit im Umsatzsteuerrecht beleuchtet, selbst wenn es sich allein um Fälle des Kleinunternehmertums handelt. Der Umfang der unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des

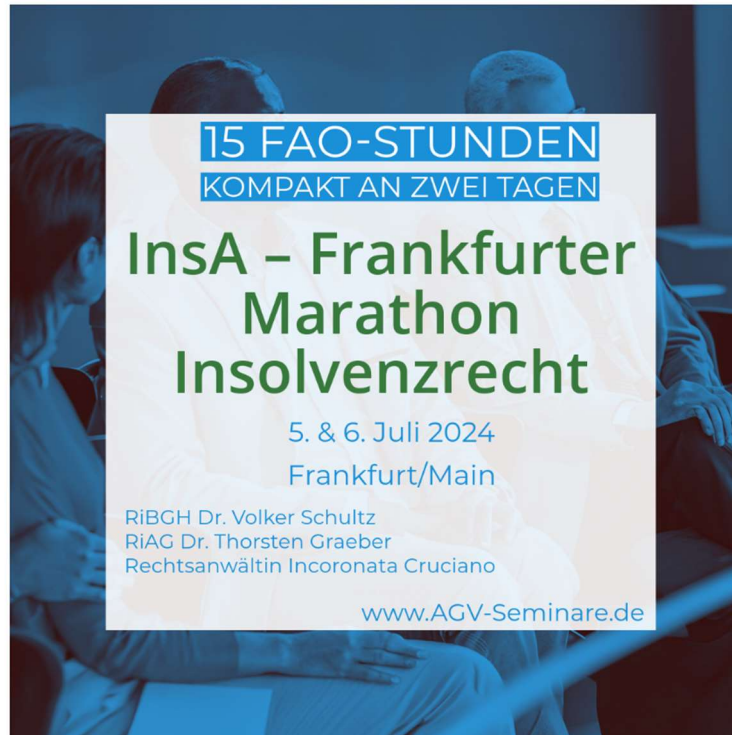


StB Prof. Dr. Reinhard Reck ist Honorarprofessor an der Universität Magdeburg und übernimmt u.a. die Prüfung von Schlussrechnungen für Insolvenzgerichte und Rechnungsprüfungen für Gläubigerausschüsse.
www.gutachter-reck.de

§ 1 Abs. 2 Nr. 4b InsVV wird nachdrücklich offenbar, wenn man sich den § 21 EStG anschaut, der in Abs. 1 Nr. 1 die Besteuerung in Form einer Einnahmen- und Überschussrechnung für Immobilieneinkünfte manifestiert, wobei auch hierzu der BGH schon festgestellt hat, dass insofern eine Überschussermittlung im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 4b InsVV zu erfolgen hat.

Im Rahmen der Norm wird dabei von Einkünften gesprochen, die gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln sind.

In § 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG wird darüber hinaus auch fixiert, dass eine Überschussermittlung stattzufinden hat, wenn Sachinbegriffe vermietet werden, dies kann zum Beispiel die Vermietung von Büroeinrichtungen sein, wenn ein solcher Fall nicht schon gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 EStG darstellt.¹ Selbst wenn der Fall nicht unter die § 21 bzw. § 15 EStG fällt, wäre ggf. eine Überschussermittlung vorzunehmen, da insofern § 22 Nr. 3 EStG normiert, dass auch im Rahmen der Vermietung von beweglichen Gegenständen, die nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind eine Überschussrechnung vorzunehmen ist, sowie für alle weiteren Einkünfte, die nicht schon unter eine andere Einkunftsquelle des Ertragssteuerrechts zu subsummieren ist.



Die Ausführungen zeigen mithin, dass der Begriff der Unternehmensfortführung inkl. der Überschussermittlung nicht allein auf die klassischen Fälle beschränkt ist, sondern weiter zu fassen ist.²

Nur ergänzend sei angemerkt, dass die vorstehenden Ausführungen gemäß § 21 und 22 EStG, sofern sie nicht noch unter den

Anwendungsbereich des § 15 EStG fallen, auf die nachstehenden Fälle anzuwenden sind, wenn sie nicht schon im Rahmen einer Überschussermittlung der Betriebsfortführung Berücksichtigung gefunden haben. Die nachstehende Aufzählung ist damit keinesfalls abschließend, da eine Unzahl von weiteren Einnahmenquellen denkbar sind, auf die Vielzahl von finanzge-

richtlichen Entscheidungen hierzu sei allein hingewiesen, die Ausführungen derselben an dieser Stelle würde Seiten füllen:

1. Weiterbetreibung einer Photovoltaikanlage, die im Rahmen einer übertragenden Sanierung nicht mitveräußert wurde.
2. Weiterführung von Altaufträgen, die nicht auf das Nachfolgeunternehmen übertragen wurden mittels Subunternehmen, dies kann auch das Nachfolgeunternehmen sein.
3. Containervermietung³
4. Meisterbriefüberlassung

¹ Die Abgrenzung, in welcher Einkunftsart eine Tätigkeit einzuordnen ist, ist nicht immer einfach und wird häufig finanzgerichtlich entschieden. Die Zuordnung zu einer Einkunftsart ist im Vorliegenden auch nicht so entscheidend. Die Ausführungen dienen primär dazu, den Umfang von einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne der InsVV herauszuarbeiten. Um die Dimensionen zu verdeutlichen, ist ein Rückgriff auf das Steuerrecht durchaus hilfreich, da das Ziel des

Fiskus ist, alle unternehmerischen Einnahmequellen zu erfassen.

² Auch wenn eine übertragende Sanierung vorgenommen wurde, besteht das Unternehmen bezogen auf nicht übertragende Vermögensgegenstände weiter, wenn diese Gegenstände zur Generierung von Einnahmen dienen.

³ vgl. *Nacke*, im Ertragssteuerkommentar von *Brandis/Heuermann* § 22 Nr. 168

5. Entgelt für die Teilnahme an Fernsehshows
6. Entgelt für die Tätigkeit als Amateurmusiker
7. Mitfahrvergütung
8. Wohnmobilvermietung¹⁾
9. Segelbootvermietung
10. Leistung von Fußballschiedsrichtern
11. Weitervermietung von Sachinbegriffen (z.B. Praxis- und Büroeinrichtungen, die nicht auf das Nachfolgeunternehmen übertragen wurden)
12. Überlassung von Rechten (z.B. Urheberrechte)
13. Gelegentliche Vermittlungsleistungen, die vergütet werden (z.B. Wohnungen)
14. alle sonstigen Einkünfte, die vorstehend noch nicht erfasst wurden, aber eine Einkunftsquelle sind.

3. Beispielfall

Ein einfacher Fall soll den Umfang und die Auswirkungen verdeutlichen. Ein insolventes Unternehmen wurde übertragend saniert. Allerdings wurde ein PKW nicht übertragen, dieser kann in der Folgezeit durch den Insolvenzverwalter vermietet werden, so dass die Kosten mehr als gedeckt sind. Schon die einführenden Zeilen deuten an, dass die alleinige Einbeziehung der Einnahmen in die Bemessungsgrundlage nicht richtig sein kann. Es gilt insofern zu beachten, dass § 1 Abs. 2 Nr. 4 b InsVV manifestiert, dass allein die Überschüsse zu berücksichtigen sind und der Sachverhalt zeigt auf, dass eine Überschussermittlung gegeben ist. Unterstellt man, dass durch die Vermietung eines Autos Einnahmen in Höhe von 45.000,00 € erzielt wurden und Kosten in Höhe von 30.000,00 € bezahlt wurden, dann ergibt sich die nachstehende Rechnung für das Mikrounternehmen²⁾:

Einnahmen aus der Vermietung:	45.000,00 €
Kosten der Vermietung:	30.000,00 €
Überschuss:	15.000,00 €

Allein um den Betrag von 15.000,00 € und nicht um 45.000,00 € ist die Bemessungsgrundlage zu erhöhen, wenn die Ausführungen zum Mikrounternehmen beachtet werden.

4. Zusammenfassung

Die Ausführungen zeigen, dass es im Rahmen der Abwicklung einer Insolvenz eine Vielzahl von Mikrounternehmen geben kann. Dies bedingt, dass für diese Mikrounternehmen ein Überschuss zu ermitteln ist und nicht allein die Einnahmen die Berechnungsgrundlage erhöhen, während die Kosten, die zur Generierung der Umsätze anfallen, als sonstige Masseverbindlichkeiten behandelt werden und damit die Berechnungsmasse nicht mindern. Ohne Berücksichtigung der hier aufgeführten Gedanken kann es zu Bemessungsgrundlagen kommen, die erheblich überhöht sind.

Die gemachten Ausführungen mögen ein wenig steuerrechtlich geprägt sein. Nur so ist es aber möglich, den Blick für die gesamte Breite der unternehmerischen Tätigkeit im Rahmen einer Insolvenzabwicklung zu erfassen.



AGV
Seminare

AGV ONLINE STAMMTISCH

KOSTENLOS ÜBER DEN AGV NEWSLETTER

NÄCHSTER TERMIN: 9. APRIL

FRANK FRIND: REICHWEITE DER RESTSCHULDBEFREIUNG

www.AGV-Seminare.de

¹ BFH v. 12.11.1997 - XI E 44/95

² Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage kann es dahinstehen, ob es sich um Einkünfte i.S. des § 14, § 21, § 22

oder ggf. § 18 EStG handelt, denn in all diesen Fällen liegt eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne der gemachten Ausführungen vor.