

# Der unternehmerische Kapitalgesellschafter

Roman Seer\*

## Abstract

*Das deutsche Unternehmenssteuerrecht folgt nach wie vor einer von der Rechtsform abhängigen Struktur. Der Personengesellschafter (auch der passive Kommanditist) wird als gewerblicher Mitunternehmer, der Kapitalgesellschafter dagegen als bloß vermögensverwaltender Kapitalanleger typologisiert. Dieser schematischen Einteilung soll selbst ein beherrschender Gesellschafter/Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft folgen. Auch ein derart unternehmerischer Kapitalgesellschafter wird als Kapitalanleger kraft Rechtsform und unselbständiger Arbeitnehmer kraft Anstellungsvertrages betrachtet. Dadurch entstehen jedoch erhebliche Wertungswidersprüche im Ertragsteuerrecht, die dieser Beitrag im Einzelnen aufzeigt. Es bedarf eines typologischen Neuansatzes, der die Organstellung und Mitgliedschaft des unternehmerischen Kapitalgesellschafters einer Gesamtschau unterzieht. Dabei lässt sich das Dogma nichtselbständiger Organstellung des Gesellschafter/Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft nicht aufrecht halten. Den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht es vielmehr, den unternehmerischen Kapitalgesellschafter grundsätzlich als selbständigen Gewerbebetreibenden im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu behandeln, zu dessen notwendigem Betriebsvermögen die Kapitalgesellschaftsbeteiligung gehört.*

1. Einführung .....	98
2. Typus des Mitunternehmers (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG) .....	99
3. Typus des unternehmerischen Kapitalgesellschafters als Gewerbebetreibender .....	101
3.1. Hybrides Mitunternehmerkonzept des § 17 EStG a.F. ....	101
3.2. Funktionsverlust des heutigen § 17 EStG .....	104
3.3. Unternehmerischer Kapitalgesellschafter als Fremdkörper im System der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG 2009) .....	105
3.4. Bedeutung der §§ 20 Abs. 1, 17 Abs. 1 EStG für die typologische Einordnung unternehmerischer Kapitalgesellschafter .....	107
3.5. Das persönliche unternehmerische Engagement des Gesellschafter als entscheidendes Kriterium der Einkünftequalifizierung .....	110
4. Lackmustest am Beispiel des beherrschenden GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführers .....	113
4.1. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs .....	113
4.2. Rechtsprechung des Bundessozialgerichts .....	114
4.3. Verfehltes Dogma nichtselbständiger Organstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers .....	116
4.4. Gebotene Einbeziehung der GmbH-Beteiligung in die typologische Gesamtschau .....	118
4.5. Folgerung: Tätigkeit des beherrschenden GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführers als Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG .....	120
5. Ergebnis .....	122

\* Prof. Dr.; Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

## 1. Einführung

Die deutsche Unternehmensbesteuerung ist nach wie vor dualistisch geprägt. Die Kapitalgesellschaft ist Körperschaftsteuersubjekt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG); es gilt das Trennungsprinzip. Erst mit Ausschüttung wird der Gewinn anteilig bei dem Gesellschafter erfasst. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ordnet diese Gewinnausschüttung auf der Ebene des Kapitalgesellschafters den Einkünften aus Kapitalvermögen zu. Der Kapitalgesellschaftler wird hier grundsätzlich als bloß *vermögensverwaltender Kapitalanleger* betrachtet, ohne dass die Vorschrift quantitative oder qualitative Beschränkungen vornimmt. Dagegen ist die Personengesellschaft kein Einkommensteuersubjekt. Subjekt der Einkommensteuer ist vielmehr der Personengesellschafter, dem der Gewinn der Personengesellschaft nach dem Transparenzprinzip unmittelbar nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG anteilig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet wird.<sup>1</sup> Die Norm versteht den Personengesellschafter (auch den Kommanditisten) nicht als bloß vermögensverwaltenden Kapitalgeber, sondern als *gewerblichen Mitunternehmer*.

In der Rechtswirklichkeit des 21. Jahrhunderts ist der Urtyp des Mitunternehmers als unbeschränkt haftender, im Unternehmen der Personengesellschaft sich aktiv betätigender Personengesellschafter (natürliche Person als OHG-Gesellschafter oder Komplementär einer KG) aber die rare Ausnahme. Bundesweit existieren überhaupt nur noch ca. 25.000 Offene Handelsgesellschaften (= 11 % der Personengesellschaften). Dies ist eine Größenordnung, welche die Zahl von Aktiengesellschaften (ca. 18.000) nur leicht übersteigt. Zudem hat sich ihre Binnenstruktur in vielen Fällen längst vom Bild einer haftungsoffenen OHG entfernt, indem mittlerweile häufig Kapitalgesellschaften oder GmbH & Co. KG Obergesellschaften der OHG sind.<sup>2</sup> Von den ca. 200.000 Kommanditgesellschaften besitzt allenfalls nur noch jede achte KG eine natürliche Person als unbeschränkt haftende Komplementärin; 7/8 aller KG sind als GmbH & Co. KG oder in einer vergleichbaren haftungsbeschränkenden Gesellschaftsstruktur organisiert.<sup>3</sup> Ihnen stehen ca. 1 Million Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) gegenüber, die selbst nach Abzug nicht erwerbsorientierter (z.B. gemeinnütziger) Gesellschaften damit die zahlenmäßig dominierende unternehmerische Rechtsform bilden.<sup>4</sup> Außerhalb der großen kapitalmarktorientierten Publikumsgesellschaften äußert sich unternehmerisches Engagement heute also ganz überwiegend in den Rechtsformen der GmbH oder GmbH & Co. KG. Der in der Rechtswirklichkeit vorfindbare *Regel-Typus* des *Personengesellschafters* ist der *Kommanditist*. Mit ihm ist als *Regel-Typus* einer personalistischen Kapitalgesellschaft der *GmbH-Gesellschafter* zu vergleichen. Es stellt sich die Frage, warum der Kommanditist typischerweise als gewerblicher Mitunternehmer, der GmbH-Gesellschafter dagegen typischerweise nur als bloß vermögens-

<sup>1</sup> Zum Transparenzprinzip s. PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 62 ff.

<sup>2</sup> Aktuelle Zahlen bei KORNBLUM, GmbHR 2009, 1056 (1061).

<sup>3</sup> Aktuelle Zahlen bei KORNBLUM, GmbHR 2009, 1056 (1061).

<sup>4</sup> Aktuelle Zahlen bei KORNBLUM, GmbHR 2009, 1056 (1062).

verwaltender Kapitalgesellschaftler mit steuerrechtlich ganz erheblich voneinander abweichenden Rechtsfolgen zu behandeln ist. Besonders fragwürdig ist diese grundlegende Unterscheidung nach Einführung der sog. Unternehmergesellschaft (UG) in § 5a GmbHG durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23. Oktober 2008 geworden.<sup>5</sup> Der nur mit einer Einlage von wenigen Euro an der UG beteiligte Gesellschafter prägt den Unternehmensgegenstand allein durch seine Arbeitskraft, nicht aber durch sein Kapital. Es stellt sich daher die Frage, ob nicht zumindest ein unternehmerisch handelnder Kapitalgesellschaftler (Gesellschafter-Geschäftsführer) die Merkmale eines selbständigen Gewerbebetreibenden erfüllt.

## 2. Typus des Mitunternehmers (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG)

Schon § 7 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920<sup>6</sup> enthielt für die Qualifikation der Einkünfte eines Personengesellschafters das Mitunternehmerkonzept:

„Zum Einkommen aus Gewerbebetrieb gehören:

.....

3. bei Gesellschaftern einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Erwerbsgesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, ihr Anteil am Geschäftsgewinne zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen hat.“

Ebenso wie in § 7 Nr. 3 EStG enthält der Wortlaut des heutigen § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG die Unklarheit, worauf sich der die Mitunternehmereigenschaft bezeichnende Relativsatz bezieht: auf alle Gesellschaften einschließlich der Personengesellschaften oder nur auf die „anderen (Erwerbs-)gesellschaften“. Letzteres würde bedeuten, dass jeder Gesellschafter einer OHG oder KG anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezöge; eine besondere Prüfung der Mitunternehmereigenschaft wäre nur bei solchen Gesellschaften angezeigt, die keine Personengesellschaften sind.<sup>7</sup> Dem widerspricht jedoch die Rechtsprechung und h.M., die das Zurechnungskriterium der Mitunternehmereigenschaft allgemein auf alle Gesellschaften beziehen.<sup>8</sup> Jedoch sind die Anforderungen, welche die Rechtsprechung an den Typus eines Mitunternehmers stellt, nicht sehr hoch. Die handelsrechtlichen Gesellschaftsformen der OHG und KG sind nach ihr *Regelbeispiele* für

<sup>5</sup> BGBl. 2008 I, 2026.

<sup>6</sup> RGBl. 1920 I, 359, 361.

<sup>7</sup> So etwa vertreten von MEßMER, in: FS Döllerer, 429 (432); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 151, 154 f.; CARLÉ/BAUSCHATZ, in: KORN, EStG, § 15 Rn. 27.

<sup>8</sup> So bereits RFHE 27, 332 (334); st. Rspr. des BFH: s. BFH, BStBl. 1984 II, 751 (769); BStBl. 1993 II, 616 (621); BStBl. 2000 II, 183; WACKER, in: SCHMIDT, EStG, § 15 Rn. 259; HAEP, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 15 Rn. 300.

gewerbliche Mitunternehmensschaften.<sup>9</sup> Danach ist der Gewinn einer Gesellschaft dem Gesellschafter als gewerbliche Einkünfte anteilig zuzurechnen, wenn er mindestens über die Einwirkungs- und Vermögensrechte verfügt, die ein Kommanditist nach den handelsrechtlichen Bestimmungen (HGB-Regelstatut) besitzt. Selbst davon lässt der BFH noch Abstriche zu. Er betont, dass das Tatbestandselement des Mitunternehmers ein offener Typusbegriff sei, der durch eine größere Anzahl von Typusmerkmalen beschrieben werden könne und für den das Gesamtbild entscheidend sei. Gleichzeitig fordert er, dass die beiden Teilelemente der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos im Rahmen des Gesamtbildes vorhanden sein müssten,<sup>10</sup> eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative aber durch ein hohes Mitunternehmerisiko (und umgekehrt) ausgeglichen werden könne.<sup>11</sup> Das Typusmerkmal der *Mitunternehmerinitiative* steht für den *Einfluss des Gesellschafters auf die Unternehmensentscheidungen der Gesellschaft*, das Typusmerkmal des *Mitunternehmerrisikos* für seine *Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg der Unternehmung der Gesellschaft*. Nach § 164 HGB entspricht es dem Leitbild des HGB-Regelstatut-Kommanditisten, dass er von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist. Gleichwohl meint die Rechtsprechung, dass in Gestalt der gesellschaftsrechtlichen Stimm- und Kontrollrechte eine hinreichende Mitunternehmerinitiative für den Kommanditisten verbleibe. Selbst der gesellschaftsvertragliche Ausschluss des Widerspruchsrechts des § 164 HGB soll an der Mitunternehmerinitiative des Kommanditisten nichts ändern, wenn dieser in der Gesellschafterversammlung zumindest die Änderung der Satzung oder die Auflösung der Gesellschaft verhindern könnte.<sup>12</sup> Angesichts dieses geringen Niveaus des Einflusses auf Unternehmensentscheidungen fragt es sich, warum die h.M. überhaupt am Merkmal der Mitunternehmerinitiative festhält.<sup>13</sup> Das wichtigere Typusmerkmal bleibt daher die Beteiligung am Erfolg der Unternehmung durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und dem Geschäftswert der Gesellschaft. Hier lassen sich stärkere Konturen gewinnen. Allerdings schraubt die Rechtsprechung auch insoweit den Mindeststandard herunter, indem sie sog. Buchwertabfindungsklauseln für den Fall der Kündigung durch den Gesellschafter für unschädlich hält.<sup>14</sup>

Es bleiben damit lediglich *Extremfälle* übrig, in denen ein *Kommanditist kein Mitunternehmer* im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG ist. Dabei handelt es sich vor allem um Gestaltungen bei sog. Familienpersonengesellschaften, wenn die Kommanditistenstellung von vornherein – ohne Einflussmöglichkeit des Kommanditisten – befristet ist oder er von der Mehrheit der Gesellschafter ohne Vorliegen

<sup>9</sup> HAAS/DRÜEN, in: FS Priester, 133 (143).

<sup>10</sup> BFH, BStBl. 1984 II, 751 (769); BStBl. 2000 II, 183; BStBl. 2008 II, 681.

<sup>11</sup> BFH, BStBl. 1998 II, 480; BStBl. 2008 II, 681.

<sup>12</sup> BFH, BStBl. 1989 II, 758; BStBl. 1994 II, 635; zum Ausschluss der Mitunternehmerinitiative s. BFH, BStBl. 1989 II, 762.

<sup>13</sup> Mit Recht krit. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 II 3 bb; SCHÖN, StuW 1996, 275 (286).

<sup>14</sup> BFH, BStBl. 1980 II, 271; BStBl. 1989 II, 758; BStBl. 1998 II, 480; BStBl. 2001 II, 186.

besonderer Gründe hinausgekündigt werden kann.<sup>15</sup> Außerhalb des nicht unbedingt durch einen natürlichen Interessengegensatz gekennzeichneten Bereichs der Familienpersonengesellschaft verneint die Rechtsprechung die Mitunternehmerstellung eines Kommanditisten praktisch nicht. Besonders augenfällig wird dies in den Fällen sog. *Arbeitnehmer-Kommanditisten*.<sup>16</sup> In der auch heute noch tragenden Referenzentscheidung des BFH vom 24. Januar 1980 traten Arbeitnehmer als Kommanditisten in die KG, die zugleich ihre Arbeitgeberin war, mit Beteiligungen von max. je 8 % (in der Summe 16 %) am Gewinn und Verlust der KG ein. Außerdem leisteten sie Bareinlagen von max. je 3.000 DM. An ihrer Tätigkeit änderte sich faktisch nichts. Ihr Widerspruchsrecht nach § 164 HGB war zu Lebzeiten der beherrschenden Komplementärin, die einen 84%igen Anteil besaß, ausgeschlossen. Bei einer Kündigung der Beteiligung war das Auseinandersetzungsguthaben auf die erbrachten Einlagen beschränkt. Im Falle der Hinauskündigung durch Beschluss der übrigen Gesellschafter und im Todesfall sollte der gekündigte Kommanditist dagegen zum gemeinen Wert seines Anteils (ohne Ansatz des Firmenwerts) abgefunden werden. Die Kommanditbeteiligung war schließlich nicht vererblich. Trotz dieser ganz erheblichen Einschränkungen ihrer Kommanditistenstellung qualifizierte der BFH die Arbeitnehmer als Mitunternehmer und rechnete dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht nur den gesellschaftsrechtlichen Gewinnanteil, sondern als Tätigkeitsvergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1, 2. Alt. EStG auch noch die Gehälter der arbeits- und sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer qualifizierten Kommanditisten zu.<sup>17</sup> Damit sind nach der Rechtsprechung selbst *Zwerg-Kommanditanteile am Unternehmen des Arbeitgebers* geeignet, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) in mitunternehmerische Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG *umzuqualifizieren*.

### 3. Typus des unternehmerischen Kapitalgesellschafters als Gewerbebetreibender

#### 3.1. Hybrides Mitunternehmerkonzept des § 17 EStG a.F.

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften schrieb § 17 EStG a.F. unter bestimmten Voraussetzungen immerhin eine „mitunternehmerähnliche“ Qualität zu. Die ursprüngliche Konzeption der Besteuerung von Einkünften aus „wesentlichen“ Beteiligungen an Kapitalgesellschaften lässt sich auf das Einkommensteuergesetz 1925 vom 10. August 1925<sup>18</sup> zurückführen. § 30 EStG 1925 legte fest, dass Einkünfte aus der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs (§ 30 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1925), eines Mitunternehmeranteils (§ 30 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925) und einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 30 Abs. 3

<sup>15</sup> BFH, BStBl. 1979 II, 405 (408 f.); BStBl. 1979 II, 670 (672); BStBl. 1981 II, 663 (664); BStBl. 1982 II, 342 (343 f.).

<sup>16</sup> BFH, BStBl. 1980 II, 271; BFH/NV 1993, 156; BStBl. 1996 II, 515; BStBl. 2007 II, 942.

<sup>17</sup> BFH, BStBl. 1980 II, 271 (274).

<sup>18</sup> RGBI. 1925 I, 189.

ESTG 1925) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb „zu gelten“ hätten. Die Regelung des § 30 EStG 1925 sollte klarstellen, dass auch Einkünfte aus der *Unternehmensveräußerung* als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind.<sup>19</sup> Als eine *wesentliche* Beteiligung definierte § 30 Abs. 3 S. 2 EStG 1925, wenn der Veräußerer oder seine Angehörigen unmittelbar oder durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Erwerbsgesellschaft zusammen an der Gesellschaft zu mehr als 25 % bei der Veräußerung oder innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung beteiligt waren. Der Veräußerung stellt § 30 Abs. 4 EStG 1925 die *Aufgabe* eines Betriebes gleich. Damit behandelte der historische Gesetzgeber wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Veräußerungs- oder Aufgabefalle *wie mitunternehmerische Beteiligungen an Personengesellschaften*. Diese Gleichstellung begründete er u.a. wie folgt:<sup>20</sup>

„Es gibt zahlreiche Gesellschaften mit beschränkter Haftung, zum Teil auch Aktiengesellschaften und andere Erwerbsgesellschaften, bei denen die gesamten Anteile oder ein großer Teil aller Anteile sich in einer Hand oder in wenigen Händen befinden. Solche Unternehmungen sind zwar juristisch als Körperschaft zu behandeln; sie selbst werden nach dem Körperschaftsteuergesetz, die aus ihnen gezogenen Gewinnanteile als Einkommen aus Kapitalvermögen besteuert. Wirtschaftlich stehen solche Unternehmungen Einzelbetrieben, offenen Handelsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften, bei denen der Gewinn als Einkommen aus Gewerbebetrieb des Unternehmers (Mitunternehmers) zu versteuern ist, sehr nahe.“

Den Mitunternehmergedanken verfolgte das EStG 1925 aber nur *inkonsequent*.<sup>21</sup> Während § 30 Abs. 3 EStG 1925 den wesentlich Beteiligten im Veräußerungsfall zum *gewerblichen Mitunternehmer* machte, ordnete § 37 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1925 die laufenden Gewinnausschüttungen und Dividenden den Einkünften aus Kapitalvermögen zu. Es behandelte ihn also im Unterschied zum Personengesellschafter für die Zeit seiner Beteiligung als *bloß privaten Kapitalgeber* und Nichtunternehmer, um ihn dann im Veräußerungsfall plötzlich zum Mitunternehmer mutieren zu lassen. An dieser hybriden, nicht folgerichtigen Konstruktion hielt das Einkommensteuergesetz auch später fest.<sup>22</sup>

Die Rechtfertigung dafür, die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ zu qualifizieren, sah der Gesetzgeber typisierend in einem Vergleich des wesentlich beteiligten Kapitalgesellschafters mit einem mitunternehmerischen Gesellschafter an einer Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2

<sup>19</sup> LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 502.

<sup>20</sup> Amtl. Begründung zum EStG 1925, Reichstag, III. Wahlperiode, 1924/25, Drucks. Nr. 795, 23 f., 55 ff.

<sup>21</sup> Mit Recht kritisch WOLFF-DIEPENBROCK, in: FS Klein, 875 (878).

<sup>22</sup> So § 17 EStG 1934, RGBI. 1934 I, 1005, und nach dem 2. Weltkrieg s. Steueränderungsgesetz v. 14. Mai 1965, BGBl. I, 377; zu den bis 1998 getroffenen marginalen gesetzlichen Änderungen des § 17 EStG s. SCHNEIDER, in: KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 17 Rn. A 197-206; EILERS/SCHMIDT, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 17 Rn. 1.

EStG).<sup>23</sup> Dem folgte der BFH in ständiger Rechtsprechung.<sup>24</sup> Die „Wertentscheidung zugunsten des Mitunternehmerbegriffs“<sup>25</sup> sahen sowohl die Einkommensteuermmission 1964 als auch die Steuerreformkommission 1971 als den tragenden Grund für die Steuerbarkeit des Veräußerungs-/Liquidationsgewinns an.<sup>26</sup> Dem folgte das BVerfG schließlich in seinem Beschluss vom 7. Oktober 1969, in dem es die in § 17 Abs. 1 EStG 1934/1965 getroffene Grenze der 25%-Beteiligung als vertretbar und mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar billigte.<sup>27</sup> Es wies auf den mit einer mehr als 25%igen Beteiligung verbundenen gesteigerten Einfluss auf die Geschäftspolitik und das Ausschüttungsverhalten der Gesellschaft im Sinne einer *Sperrminorität* hin.<sup>28</sup> Diese Rechtsprechung hat das BVerfG später in zwei Kammerbeschlüssen bestätigt.<sup>29</sup>

Der zu mehr als 25 % am Stammkapital einer GmbH beteiligte Gesellschafter besitzt in der Tat in bestimmten grundlegenden Entscheidungen eine *Blockierposition*. Sie erstreckt sich insbesondere auf Satzungsänderungen (s. §§ 53 Abs. 2 GmbHG, 179 Abs. 2 AktG) einschließlich der Kapitalerhöhung (s. §§ 55 GmbHG, 182 Abs. 1 AktG), die Auflösung der Kapitalgesellschaft durch Gesellschafterbeschluss (§§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG, 262 Abs. 1 Nr. 2 AktG), den Abschluss von Unternehmensverträgen (§ 293 Abs. 1 S. 2 AktG), den Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft einer anderen Rechtsform (§ 240 Abs. 1 UmwG) und die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft mit einer Kapitalgesellschaft einer anderen Rechtsform (§ 50 Abs. 1 UmwG).<sup>30</sup> Der BGH verlangt darüber hinaus eine qualifizierte ¾-Mehrheit für die Erhebung einer Ausschließungsklage.<sup>31</sup> Ferner bedarf es gem. § 103 Abs. 1 S. 2 AktG einer qualifizierten ¾-Mehrheit, um Aufsichtsratsmitglieder während ihrer Amtszeit abzurufen.<sup>32</sup>

Zwar übertragen die vorgenannten Rechte dem wesentlich Beteiligten keine operativen Unternehmensentscheidungen. In *grundlegenden Strukturentscheidungen* sind Vorstand bzw. Geschäftsführung sowie Mehrheitsgesellschafter aber auf eine Kooperation mit dem zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital beteiligten Gesellschafter angewiesen. Der mehr als 25%ige Anteil verleiht der Beteiligung

<sup>23</sup> Siehe oben Fn. 20; außerdem zum Steueränderungsgesetz 1965 s. BT-Drucks. IV/2400, 69.

<sup>24</sup> BFH, BStBl. 1960 III, 409 (410); BStBl. 1964 III, 624 (625); BStBl. 1967 III, 45 (46); BStBl. II 1993, 292 (294); BStBl. 2001 II, 809, (811 f.); BStBl. 2005 II, 861; zuletzt BFH/NV 2008, 61 (62).

<sup>25</sup> So LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 502; zum einkommenssteuerlichen Belastungsgrund des § 17 EStG a.F. ausf. SCHNEIDER, in: KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 17 Rn. A 44 ff.

<sup>26</sup> Bericht der EINKOMMENSTEUERKOMMISSION, 184; Gutachten der STEUERREFORMKOMMISSION 1971, Teil II, Rn. 111.

<sup>27</sup> BVerfGE 27, 111 (128 ff.).

<sup>28</sup> BVerfGE 27, 111 (129), unter Bezugnahme auf BVerfGE 21, 6 (11), für eine erweiterte Haftung nach § 115 RAO.

<sup>29</sup> BVerfG, GmbHR 1985, 308; HFR 2005, 780.

<sup>30</sup> Siehe SCHMIDT, in: SCHOLZ, GmbHG, § 47 Rn. 4.

<sup>31</sup> BGHZ 9, 157 (177); BGHZ 153, 285 (288 ff.).

<sup>32</sup> Siehe HÜFFER, AktG, § 103 Rn. 4.

dadurch eine *unternehmerische Qualität*.<sup>33</sup> Deshalb ist es zutreffend, wenn die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis darin die Möglichkeit der Einflussnahme auf Unternehmensentscheidungen durch wesentlich Beteiligte erkennen.<sup>34</sup> Unverständlich bleibt jedoch, warum sich die dadurch begründete mitunternehmerähnliche Stellung *erst im Veräußerungs- oder Liquidationsfalle* zeigen soll. Das vorgenannte Einflusspotenzial besitzt der wesentlich Beteiligte doch gerade schon während der Dauer der wesentlichen Beteiligung. Warum er in dieser Zeit – anders als ein Kommanditist – keine gewerblichen Einkünfte, sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) im Sinne einer privaten Kapitalanlage beziehen soll, hat die Rechtsprechung – soweit ersichtlich – niemals problematisiert. Besonders in den Fällen, in denen der Gesellschafter sogar eine Mehrheitsbeteiligung besitzt und zugleich als Organ die Geschäfte der Kapitalgesellschaft führt (z.B. als 100%iger Gesellschafter/Geschäftsführer), wird dieser Wertungswiderspruch evident und bleibt bisher unaufgelöst (dazu noch ausführlich unter 4.).

### 3.2. Funktionsverlust des heutigen § 17 EStG

Den Zusammenhang mit einer mitunternehmerischen gewerblichen Beteiligung hat der Gesetzgeber spätestens mit der Einführung des sog. Steuersenkungsgesetzes 2000 vom 23. Oktober 2000<sup>35</sup> aufgegeben. Dort strich er den Begriff „wesentlich“ und senkte die Beteiligungsschwelle von 10 %<sup>36</sup> auf 1 %. Diese Maßnahme besitzt ihren Hintergrund in dem grundlegenden Wechsel vom Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren zum sog. Halbeinkünfteverfahren. Das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren hatte den Gewinn auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zunächst voll mit Körperschaftsteuer (zuletzt 40 %) belastet, um erst im Zeitpunkt der Ausschüttung an den Gesellschafter nach einer Reduzierung der Körperschaftsteueraus-schüttungsbelastung (auf zuletzt 30 %) zu einer Vollarrechnung der Körperschaftsteuer auf die inländische Einkommensteuer des Gesellschafters zu gelangen. Da dieses in sich geschlossene, rein nationale System zur Diskriminierung grenzüberschreitender Beteiligungen führte und die EU-Kommission der Bundesrepublik Deutschland die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens angedroht hatte<sup>37</sup>, wurde es durch das sog. Halbeinkünfteverfahren ersetzt. Dem internationalen Steuerwettbewerb folgend senkte der Gesetzgeber den Körperschaftsteuersatz auf 25 % und belastete die Hälfte des ausgeschütteten Gewinns (s. § 3 Nr. 40 EStG) auf der

<sup>33</sup> KRÖNER, StbJb. 1997/98, 193 (20 ff.).

<sup>34</sup> Wie hier FRIAUF, DB-Beilage 8/1995, 11; KRÖNER, StbJb. 1997/98, 193 (201 f.). Im Zusammenhang mit der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften stellt auch Abschnitt 101 Abs. 1 S. 4 ErbStR 2003 in Anknüpfung an die VStR 1995 fest: „Bei einem Anteilsbesitz von mehr als 25 % des Nennkapitals ist stets ein Einfluss auf die Geschäftsführung anzunehmen.“

<sup>35</sup> BGBl. 2000 I, 1433.

<sup>36</sup> Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24. März 1999, BGBl. I, 402 (409), hatte die Beteiligungsschwelle zuvor gerade erst von „mehr als 25 %“ auf „mindestens 10 %“ gesenkt.

<sup>37</sup> Die Europauntauglichkeit des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens ist später aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des FG Köln vom EuGH v. 6.3. 2007 – Rs. C-292/04, Meilicke, Slg. 2007-I, 1835, auch festgestellt worden.

Ebene des Gesellschafters nach.<sup>38</sup> Die Absenkung der Schwelle auf 1 % soll in diesem System der Gefahr begegnen, dass es unterhalb der bisherigen höheren Wesentlichkeitsschwelle durch Veräußerung der Beteiligung möglich wird, die Halbeinkünftebesteuerung auf der Ebene des Gesellschafters zu vermeiden.<sup>39</sup> § 17 EStG besitzt danach also nicht mehr – wie früher – die Funktion, die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft der Veräußerung einer mitunternehmerischen Beteiligung an einer Personengesellschaft gleichzustellen.<sup>40</sup> Vielmehr erschöpft sich die Funktion in der *Ausweitung der Anwendung des sog. Halbeinkünfteverfahrens* auf Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften.<sup>41</sup> Dementsprechend hat das Steuersenkungsgesetz 2000 die Veräußerungsgewinne im Sinne des § 17 EStG auch aus dem Katalog des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG der ermäßig besteuerten außerordentlichen Einkünfte gestrichen.

Wenn es seit der Neufassung des § 17 EStG nur noch um die Gleichbehandlung des Veräußerungs- mit dem Ausschüttungsfalle geht, fragt es sich allerdings, welchen Sinn die 1%-Schwelle noch haben soll. Gesellschaftsrechtlich ist sie unbedeutend.<sup>42</sup> Einen besonderen Einfluss auf die Geschäftsführung vermag eine 1%-Beteiligung sicher nicht zu vermitteln. § 17 EStG ist nunmehr zu einem „Massentatbestand“ geworden, der auch Streubesitz erfasst. Es besteht kein überzeugender Grund, diesen Bereich den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen.<sup>43</sup> Spätestens seitdem die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit der Einführung der sog. Abgeltungsteuer generell die Veräußerung im Streubesitz befindlicher Anteile an Kapitalgesellschaften umfassen (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG<sup>44</sup>), ist § 17 EStG insoweit systematisch deplaziert.

### 3.3. Unternehmerischer Kapitalgesellschaftler als Fremdkörper im System der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG 2009)

Mit der Einführung der Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber das grundlegende Prinzip einer *synthetischen Einkommensteuer* verlassen. Die nach §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 S. 1 EStG abgeltende Besteuerung bewirkt eine *sondertarifierende Schedule*.<sup>45</sup> Sie erfasst nicht nur die laufenden Kapitalerträge, sondern durch eine

<sup>38</sup> Siehe näher SEER, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung, 103 ff.; HEY, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 11 Rn. 11 ff.

<sup>39</sup> SCHNEIDER, in: KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 17 Rn. A 579; HEINEMANN, Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privater Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, 130.

<sup>40</sup> DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 151.

<sup>41</sup> HEINEMANN, Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privater Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, 131 ff.

<sup>42</sup> SCHULTE, DB 2000, 1043 (1046); HEINEMANN, Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privater Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, 135.

<sup>43</sup> DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 155 ff.; GOSCH, in: KIRCHHOF, EStG, § 17 Rn. 5; a.A. wohl WÄCKERLIN, Betriebsausgabenabzug und Halbeinkünfteverfahren, 145 f.

<sup>44</sup> Eingeführt mit Wirkung vom 1. Januar 2009 durch das sog. Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14. August 2007, BGBl. I, 1912.

<sup>45</sup> Siehe im Einzelnen den Überblick bei LANG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 492 ff.

Erweiterung des § 20 Abs. 2 EStG auch die Kapitalveräußerungseinkünfte. Die Besteuerung hängt damit nicht mehr davon ab, ob Quelleneinkünfte oder Stammvermögensveränderungen vorliegen. Neben dieser im Dienste gleichmäßiger Besteuerung stehenden Vereinfachung verspricht die Abgeltungsteuer *Vollzugsvorteile*. Dem Steuerpflichtigen gewährleistet sie Anonymität, erübrigt die Steuererklärungs-pflicht und trifft so auf gesteigerte Akzeptanz. Für die Banken und Kreditinstitute reduziert sich der Verwaltungsaufwand auf die Einbehaltung und Abführung der Abgeltungsteuer. Eine Doppelung von Quellensteuer und Mitteilungspflichten entfällt weitgehend. Für die Finanzverwaltung erübrigt sich insoweit das aufwendige Veranlagungsverfahren. Die Kontrolle fokussiert sich auf die Erfüllung der Steuerentrichtungspflicht durch die ca. 2.900 inländischen Zahlstellen; eine Überprüfung der Millionen Steuerpflichtigen wird in diesem Bereich grundsätzlich obsolet. Auf besondere Erwerbsaufwendungen braucht die Finanzbehörde keine Rücksicht mehr zu nehmen.

Dieser Strauss von Vorteilen wird jedoch durch eine weitgehende Einschränkung des *objektiven Nettoprinzips* teuer erkauft. Erwerbsaufwendungen werden nur noch pauschaliert in Höhe des Sparer-Pauschbetrages von 801 € (§ 20 Abs. 9 S. 1 EStG) abgezogen. Mit der Abgeltungsteuer ist eine *objektsteuerähnliche Bruttobesteuerung* verbunden. Mangels eines echten Veranlagungswahlrechts<sup>46</sup> kann es dadurch zu einer *Übermaßbesteuerung* kommen. Die schedulare Anknüpfung an die Einkunftsart „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ (§ 20 EStG) bewirkt zudem zufällige Steuerbelastungen, wie gerade das Beispiel von GmbH-Gesellschaftern eindrucksvoll zeigt. Gewerbliche Kapitalerträge unterfallen ihr danach *a priori* nicht, während § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (offene ebenso wie verdeckte) Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaften in vollem Umfang erfasst. Der Tagesgeldzins auf einem betrieblichen Kontokorrent ist danach mit dem individuellen Steuersatz des Gewerbetreibenden zu versteuern und in vollem Umfang (horizontal wie vertikal) mit Verlusten verrechenbar. Dagegen greift selbst für die Vollausschüttung an einen Einmann-GmbH-Gesellschafter die Abgeltungsteuer!

Die Idee der Abgeltungsteuer ist aber auf den *banktypischen Massenverkehr* ausgerichtet. Da unter die Einkunftsart des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch Ausschüttungen aufgrund von *unternehmerischen Beteiligungen* fallen, greift sie zu weit. Es zeigt sich dabei ein deutlicher Wertungswiderspruch zu § 17 EStG. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft ausmachen, sind gewerblich und fallen daher gem. § 20 Abs. 8 EStG nicht in die Schedule des § 20 EStG. Nach § 32d Abs. 1 EStG gelangt der Sondertarif mithin nicht zur Anwendung. Statt dessen unterliegt der Gewinn – wie bisher – gem. § 3 Nr. 40 c) EStG dem sog. *Teileinkünfteverfahren*. Warum dies erst im Fall der *Veräußerung* der Beteiligung und *nicht schon während des Haltens der Beteiligung* gelten soll, erschließt sich nicht.<sup>47</sup> Auf die nicht als Publikumsgesell-

<sup>46</sup> Die in § 32d Abs. 6 EStG eröffnete Wahlveranlagung führt lediglich zu einer Günstigerprüfung beim individuellen Steuersatz, nicht aber zu einem über § 20 Abs. 6 EStG hinausgehenden Abzug von Werbungskosten oder einer weitergehenden Verlustverrechnung.

<sup>47</sup> Die Divergenz zwischen § 17 und § 20 EStG ist so alt wie die beiden Vorschriften selbst und wurde offenbar nie richtig hinterfragt (siehe oben 3.1).

schaft organisierte personalistische Kapitalgesellschaft, also auf die typische GmbH (siehe oben 1.), passt die Abgeltungsteuer eben nicht.

In einem sehr späten Stadium des Gesetzgebungsverfahrens ist dies schließlich auch dem Gesetzgeber aufgefallen.<sup>48</sup> Er hat daraufhin in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für *typischerweise unternehmerische Beteiligungen* eine *Option* zur Einbeziehung der Gewinnausschüttungen in die allgemeine Bemessungsgrundlage bei Anwendung des generellen (progressiven) Einkommensteuertarifs geschaffen. Dies bedeutet, dass in diesen Fällen auch die *Erwerbsaufwendungen* (insbesondere Schuldzinsen) als Werbungskosten nach § 9 EStG abzugsfähig sind. Zur Kennzeichnung einer unternehmerischen Beteiligung verwendet er anstelle der heutigen 1%-Grenze in Anlehnung an § 17 EStG a.F. (siehe oben unter 3.1) eine 25%ige Beteiligungsgrenze (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 a) EStG). Allerdings fordert er – anders als etwa für die Verschonungssubvention bei unternehmerischem Vermögenserwerb nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG n.F. – keine die 25%-Schwelle übersteigende Beteiligung, sondern nur eine Mindestbeteiligung in dieser Höhe. Diese Abweichung von § 17 EStG a.F. überrascht, weil die unter 3.1 genannte Blockierposition erst dann erreicht wird, wenn die Beteiligungsquote die Grenze von 25% überschreitet. Ergänzend nennt § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 b) EStG den Fall einer geringeren, mindestens 1%igen Beteiligung an einer Berufsträgergesellschaft. Diese Rückausnahmen führen aber nicht zur vollen synthetischen Normalbesteuerung, sondern zum Teileinkünfteverfahren mit der system- und verfassungswidrigen Restriktion des § 3c Abs. 2 EStG.<sup>49</sup> Unterhalb der Schwelle der 25%igen Beteiligungsgrenze bleibt die Friktion zur Anwendung des § 17 EStG im Veräußerungsfall, wenn es sich nicht gerade um einen Berufsträger handelt. Warum die Gewinnausschüttung an einen etwa zu 20 % an einer GmbH beteiligten Gesellschafter unter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip mit der Abgeltungsteuer belegt wird, die Gewinnentnahme eines zu 20 % an einer KG beteiligten Kommanditisten der verbliebenen synthetischen Netto-Einkommensteuer unterfällt, ist wirtschaftlich nicht nachvollziehbar. Die mit einer 5jährigen Bindungsfrist versehene Optionslösung hilft hier nicht. Unternehmensbesteuerung und Abgeltungsteuer sind leider nicht aufeinander abgestimmt. Ihr mangelndes Zusammenspiel führt zu willkürlichen Besteuerungsergebnissen und einer unerträglichen Verkomplizierung des Steuerregimes.

#### 3.4. Bedeutung der §§ 20 Abs. 1, 17 Abs. 1 EStG für die typologische Einordnung unternehmerischer Kapitalgesellschafter

Der Gewerbetreibende beteiligt sich selbständig und nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Der steuerrechtliche Gewerbetriebsbegriff ist ein Typusbegriff.<sup>50</sup> Er ist aus der Erfahrung gewonnen und ver-

<sup>48</sup> Siehe Bericht des Finanzausschusses v. 8. November 2007, BT-Drucks. 16/7036, 14.

<sup>49</sup> Dazu im Einzelnen SEER, in: FS Hüffer, 937 (946 ff.).

<sup>50</sup> Zur herrschenden Auffassung statt vieler nur STRAHL, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, 299; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung II, 685; kritisch MÖSSNER, in: FS Kruse, 161 (172 ff.).

mittelt zugleich eine normative Wertentscheidung des Gesetzgebers.<sup>51</sup> Er setzt einen Typus unternehmerischer Betätigung voraus und formuliert Merkmale, die für seine rechtliche Erfassung als charakteristisch angesehen werden.<sup>52</sup> Es liegt in der Natur eines Typus, dass die Zuordnungs- und letztlich auch die Abgrenzungsentscheidung eine Frage der wertenden Gesamtabwägung und der Verkehrsauffassung ist. Nach gängigem Verständnis verwaltet der Gewerbetreibende sein Vermögen nicht lediglich, sondern er wirtschaftet damit.<sup>53</sup> Der Gewerbebetrieb wird in Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung daher (erst) dann angenommen, wenn zu der eigentlich vermögensverwaltenden Betätigung weitere Umstände hinzutreten, die dem Ganzen ein gewerbliches Gepräge geben.<sup>54</sup> Nennt § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG den Kommanditisten beispielhaft als Mitunternehmer, muss seine Rechtsstellung konsequenter Weise das *Untermaß an Mitunternehmerinitiative und -risiko* umschreiben, das – obgleich er vornehmlich Kapitalgeber ist – noch geeignet ist, eine Zuordnung zum Typus des Unternehmers zu rechtfertigen.<sup>55</sup> Verengt man seinen Blick auf diese Bestimmung, so scheint § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG das typische Bild eines vornehmlich Kapital gewährenden, aber im Übrigen passiven Mitglieds einer Personenvereinigung zu formulieren und mit Blick auf den Typus auch zu fixieren.

Wie verhält es sich aber „typologisch“, wenn sich die Personen in einer Kapitalgesellschaft zusammenschließen? Für den Kapitalgesellschaftsgesellschafter gilt jedenfalls die Bestimmung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht. Dies verbietet bereits die uneingeschränkte Steuersubjektivität der Körperschaft, die in klarem Gegensatz zur transparenten Besteuerungskonzeption dieser Norm steht. Das *Trennungsprinzip* gibt insoweit vor, dass sowohl die Körperschaft als auch der Gesellschafter Steuersubjekte sind und damit jeweils für sich in Ansehung der Einkünftequalifikation gewürdigt werden müssen. Es kommt auch steuerlich zur Trennung von Verband und Mitglied. Das Trennungsprinzip bewirkt folgerichtig, dass die wirtschaftliche Betätigung der Kapitalgesellschaft und auch das Gesellschaftsbetriebsvermögen dem Gesellschafter steuerlich nicht (anteilig) zugerechnet werden. Es schirmt den Gesellschafter damit von der originär gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft ab. Diese gesetzliche Ausgangslage schließt es jedoch nicht aus, auf der Ebene des Gesellschafters die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu bemühen und die Frage nach einem „Unternehmer hinter dem Unternehmen“ zu stellen.

Die Einkünftequalifikation nimmt allerdings ihren Ausgang nicht beim Typus des Unternehmers, sondern im normativen Umfeld der Überschusseinkünfte, in die die Gewinnanteile aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen eingebettet zu sein scheinen. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG können wir entnehmen, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit seinen Dividenden und Gewinnausschüttungen Einkünfte

<sup>51</sup> LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 457 ff.

<sup>52</sup> SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1977, 302 (303 ff.); LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 480.

<sup>53</sup> Vgl. KIRCHHOF, in: KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 2 Rn. A 675.

<sup>54</sup> BUGÉ, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 15 Rn. 1108 ff.

<sup>55</sup> HEY, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 18 Rn. 38; WACKER, in: SCHMIDT, EStG, § 15 Rn. 266 ff. m.w.N.

aus Kapitalvermögen erzielt. Ferner bestimmt § 17 Abs. 1 EStG, dass der Gewinn aufgrund der Veräußerung einer früher sog. wesentlichen Kapitalgesellschaftsbeteiligung in Abweichung von § 20 Abs. 2 EStG ein solcher aus Gewerbebetrieb ist. Nachdem die wesentliche Beteiligung ursprünglich mit mehr als 25 v. H. definiert worden war, reicht derzeit eine Beteiligungsquote von 1 v. H. aus. Diese Normen zwingen wegen ihrer Existenz zu dem Rückschluss, dass *allein die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft den Anteilseigner noch nicht zum Unternehmer im steuerlichen Sinne macht*, sondern vielmehr vermögensverwaltender Natur ist. Denn sowohl § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als auch § 17 EStG würden über keinen Anwendungsbereich verfügen, wenn jedes Mitglied einer werbenden juristischen Person dem Typus „unternehmerischer Kapitalgesellschaftler“ zugeordnet werden könnte.

Über diese Vorgabe und damit typenbeeinflussende Vorstellung des Gesetzgebers kann sich der Rechtsanwender *de lege lata* nicht hinwegsetzen. Die herrschende Auffassung scheint hierin sogar eine derart weitgehende und auch abschließende Zuordnungsentscheidung zugunsten der Vermögensverwaltung zu erblicken, dass die Mitgliedschaft an einer Kapitalgesellschaft so gut wie niemals aus sich heraus als unternehmerisch gewürdigt wird. Die überkommene Aussage, „die juristische Person sei Unternehmerin und zwar nur sie“<sup>56</sup>, ist bis heute eigentlich nicht hinterfragt worden. Sowohl Rechtswissenschaft als auch Rechtspraxis scheinen sich an dieser These *selbst in ihrer Absolutheit* nicht zu stören.

Weder die §§ 20 Abs. 1, 17 Abs. 1 EStG noch die Entstehungsgeschichte stützen indes einen derartigen Absolutismus.<sup>57</sup> Wenngleich die Wurzeln des Einkünfte dualismus weiter zurückreichen,<sup>58</sup> kann hier insbesondere die amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz vom 23. April 1925 angeführt werden. Der Gesetzgeber des Jahres 1925 setzte den Einkünften aus einer „selbständigen Erwerbs- und Berufstätigkeit“, denen „gemein [sei], dass von der Art, wie sie ihren Betrieb oder Beruf führen, ihr Einkommen im wesentlichen abhängt und dass sie demgemäß von dem Auf und Ab der Wirtschaft viel stärker betroffen sind [...]“<sup>59</sup>, bewusst die Einkünfte aus einer „begrenzten Verwaltungstätigkeit aus Vermögen“<sup>60</sup> gegenüber. Diese Unterscheidung mag zwar auch dem bereits im Zusammenhang mit den Vorgängervorschriften geltend gemachten Pragmatismus in Ansehung der Einkünfteermittlung und der Frage nach der Zwangsläufigkeit von Betriebsvermögen geschuldet gewesen sein.<sup>61</sup> Die als Gegensatz begriffenen „Hauptgruppen“ deuten aber zugleich auch einen prägenden Differenzierungsgrund an, den man mit Paul KIRCHHOF als die „Intensität der Vermögensnutzung“ bezeichnen kann.<sup>62</sup> Mit dem Bild von der „begrenzten Verwaltung von Vermögen“ charakterisierte der Gesetzgeber

<sup>56</sup> STRUTZ, Handbuch des Reichssteuergesetzes, 337.

<sup>57</sup> SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (50 f.).

<sup>58</sup> Eingehend SÖHN, DSJG Bd. 30 (2007), 13 (15 ff.).

<sup>59</sup> RT-Drucks. III/795, 40 (zu § 7 EStG).

<sup>60</sup> RT-Drucks. III/795, 41 (zu § 7 EStG).

<sup>61</sup> Siehe nur SCHNEIDER, Der Tatbestand der privaten Vermögensverwaltung im Einkommensteuerrecht, 31 ff.; SÖHN, DSJG Bd. 30 (2007), 13 (15 ff.).

<sup>62</sup> KIRCHHOF, in: KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 2 Rn. B 89; WITMANN, StuW 1993, 35 (39).

des Jahres 1925 insoweit anschaulich den reduzierten Intensitätsgrad, der das Verwalten von Vermögen, soweit es auf die Überlassung von Grund- und Geldkapital beschränkt ist, in seinem tendenziell eher passiven Handlungstypus von der aktiven, berufsmäßigen Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr abhebt.<sup>63</sup> Unter diesem Blickwinkel scheinen der Katalog des § 37 Abs. 1 EStG 1925 und nunmehr derjenige des § 20 Abs. 1 EStG zumindest in sich schlüssig. Wenn der Gesetzgeber den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, der seine „Gegenleistung“ für die Kapitalüberlassung im weitesten Sinne aus den vermögensrechtlichen Elementen der Mitgliedschaft schöpft (vgl. § 58 Abs. 4 AktG und § 29 Abs. 1 GmbHG), mit dem typischen stillen Gesellschafter (Nr. 4), dem Gläubiger von Darlehen, Grundpfandrechten und Diskonten (Nr. 5, 7 u. 8) und dem Berechtigten aus Lebensversicherungen (Nr. 5) gleichstellt, kann die gesetzliche Vorgabe für die typologische Einordnung damit doch nur soweit reichen, wie sich der Anteilseigner *nicht wesentlich anders verhält* als die vorgenannten Kapitalgläubiger. Würdigt man die §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, 17 Abs. 1 EStG in diesem Kontext, bleibt der methodische Rückschluss aus dem objektiven Tatbestand der Einkünfte aus Kapitalvermögen letztlich auf die Aussage beschränkt, dass allein das Innehaben einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung noch keine unternehmerische Beteiligungstätigkeit begründet. § 17 EStG konkretisiert dies im Folgenden noch dahingehend, dass auch ein bestimmtes Anteilsquorum allein noch nicht ausreichend ist, um eine unternehmerische Betätigung zu begründen. Insoweit wird man wohl die ursprüngliche Beteiligungsgrenze von mehr als 25 von Hundert als maßgeblich ansehen müssen. Der Gesetzgeber grenzt seine Vorstellung mithin ausschließlich negativ ab, formuliert aber mitnichten den Typus positiv und vor allem nicht abschließend. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist damit im Prozess der Typuzuordnung in der Regel das erste, aber gewiss nicht das letzte Wort.<sup>64</sup>

### 3.5. Das persönliche unternehmerische Engagement des Gesellschafters als entscheidendes Kriterium der Einkünftequalifizierung

Ist damit nicht mehr gewonnen als die Erkenntnis, dass jedenfalls allein eine Beteiligung von mehr als 25 von Hundert an einer Kapitalgesellschaft ohne das Hinzutreten weiterer Umstände noch keine originär unternehmerische Beteiligung begründet, konzentriert sich die Frage im nächsten Schritt darauf, was der Mitgliedschaft nun den unternehmerischen Charakter verleiht. Es geht darum, dasjenige rechtstatsächliche Element zu identifizieren, das den Kapitalgesellschaftsgesellschafter mit Blick auf den Gesamtkatalog des § 20 Abs. 1 EStG derart in einem anderen Licht erscheinen lässt, dass die Gleichstellung mit den Gläubigern von Darlehen, Lebensversicherungen und Spareinlagen nicht mehr begründbar ist.

<sup>63</sup> Überzeugend SCHNEIDER, Der Tatbestand der privaten Vermögensverwaltung im Einkommensteuerrecht, 37.

<sup>64</sup> SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (51).

Die Beantwortung dieser Frage muss im Ursprung jeder Unternehmung beginnen. Auch die Bildung und Betätigung einer juristischen Person ist letztlich immer auf das Streben nach Gewinn, Anerkennung und Selbstverwirklichung einzelner Menschen zurückzuführen. Die Ausprägung dieses Strebens entscheidet immer über die Qualität des unternehmerischen Elements. Seinen Ausdruck findet dies in den überwiegenden Fällen im *persönlichen unternehmerischen Engagement des Gesellschafters*. Hierdurch zeigt der Gesellschafter, ob er sein Geld allein durch fremde Hände arbeiten lassen will (= verwalten) oder ob er selbst seine Vorstellungen in Ansehung des operativen Geschäftes einzubringen vermag (= wirtschaften). Es geht um den Gegensatz zwischen der bloßen „Teilhabe“ am Erfolg bzw. Misserfolg der Unternehmung auf der einen Seite und der „Gestaltung“ dieses Erfolges bzw. Misserfolges auf der anderen Seite.<sup>65</sup> Die bereits zuvor zitierte amtliche Begründung bezeichnete dies als die Abhängigkeit des wirtschaftlichen Erfolges von der Art und Weise der Betriebsführung.<sup>66</sup> Es gibt diese Fälle zu Genüge, in denen der Kapitalgesellschaftsmantel nur zivilrechtlich eine Haftungsabschirmung bewirkt, der hinter der juristischen Person stehende Gesellschafter aber selbst die der Kapitalgesellschaft zurechenbare Tätigkeit entscheidend prägt. Wer der Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft „*seinen*“ *individuellen Stempel aufdrückt*, verwaltet das überlassene Kapital nicht lediglich. Er lässt nicht wirtschaften, sondern er wirtschaftet und verwirklicht sich selbst. Die unternehmerische Qualität der Mitgliedschaft korrespondiert daher letztlich mit der mit der Einflussnahme auf die Geschäftspolitik einhergehenden persönlichen – nicht zwingend juristischen – Verantwortung für das Wohl und Wehe des Verbandes.

Die Ausprägung dieses unternehmerischen Engagements im Einzelfall ist zum einen die Tatfrage nach der „Unternehmerpersönlichkeit“ des Gesellschafters. Zum anderen hängt sie aber auch maßgeblich von der Satzung und den (zwingenden) Vorschriften des jeweiligen Organisationsrechts ab. Hier macht sich im Besonderen bemerkbar, welcher rechtlichen Organisationsform sich die Gesellschafter bedienen. Der insbesondere im Innenverhältnis weitgehend dispositiven Charakter des GmbH-Rechts erlaubt den Gesellschaftern eine starke Akzentuierung personalistischer Elemente, erlaubt Ausgestaltungen nach Art einer „KG mit allseits beschränkter Haftung“ und darüber hinaus selbst solche, die der GmbH-Beteiligung praktisch alle Merkmale – mit Ausnahme der Haftung – des OHG-Gesellschafters bzw. – in der Einmann-GmbH – des Einzelkaufmanns verleihen.<sup>67</sup> Werner Flume formulierte diese Erkenntnis überzeugend dahingehend, dass man die GmbH materiell als Personengesellschaft bezeichnen könne, die nur um der Haftungsbeschränkung willen als juristische Person verfasst ist.<sup>68</sup> Obgleich es den Gesellschaftern unbenommen ist, auch einen kapitalistisch geprägten GmbH-Typ zu errichten, überwiegen in der Rechtswirklichkeit gerade diese personalistischen GmbH-Typen. Unzählige GmbH-Gesellschafter verstehen „ihre“ Kapitalgesellschaft lediglich als haftungs-

<sup>65</sup> SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (52).

<sup>66</sup> RT-Drucks. III/795, 40 (zu § 7 EStG).

<sup>67</sup> ROTH, in: ALTMIPPEN/ROTH, GmbHG, Einl. Rn. 2.

<sup>68</sup> FLUME, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. 1, Teil 2, 61 f.

begrenzendes Vehikel zur freien Entfaltung ihrer eigenen unternehmerischen Persönlichkeit. Anders verhält es sich wiederum im Recht der Aktiengesellschaft. Das gesetzliche Leitbild ist die Publikums-Aktiengesellschaft. Wesensmerkmal ist eine ausgeprägte Verselbständigung des Unternehmens gegenüber den Anteilseignern;<sup>69</sup> mithin eine Distanz zwischen Financiers und Entscheidungsträgern. Der Vorstand führt die Geschäfte in eigener Verantwortung (vgl. § 76 AktG). Er unterliegt keinen Weisungen. Die Hauptversammlung hat in Angelegenheiten der Geschäftsführung keine eigene Kompetenz (§ 119 Abs. 2 AktG). Entsprechendes gilt für den Aufsichtsrat (§ 111 Abs. 4 AktG). Eine Einflussnahme der Anteilseigner auf die gewöhnliche Geschäftspolitik und die Zusammensetzung des Vorstands ist nur mittelbar in der Hauptversammlung durch die Auswahl der Aufsichtsratsmitglieder möglich. Diese Kompetenzverteilung ist zwingend<sup>70</sup> und prägt damit zugleich das Selbstverständnis des *typischen Aktionärs als bloßem Kapitalgeber*.

Diese Bandbreite an rechtstatsächlich anzutreffenden „Gesellschaftertypen“ zeigt nochmals deutlich, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG keinen abschließenden Charakter für sich in Anspruch nehmen kann, der nur dann zurücktritt, wenn die Kapitalgesellschaftsanteile in einem bestimmten Förderzusammenhang zu einer anderweitig als unternehmerisch qualifizierten Tätigkeit stehen. Es käme *anderenfalls zu einer Qualifizierung aller GmbH-Gesellschafter als „Kapitalanleger kraft Rechtsform“*.<sup>71</sup> Eine solche formalistische Zuordnungsentscheidung ist einem auf Einkünftebildern aufbauenden und auf Typusbegriffe vertrauenden Einkommensteuerrecht indes fremd. Warum sollte sich die einkommensteuerrechtliche Einkünftezuordnung diesen empirisch belegbaren Gesellschaftertypen auch verschließen? Es wurde bereits oben dargelegt, dass der Einkünftedualismus und namentlich die § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 17 Abs. 1 EStG dieser Anerkennung nicht entgegenstehen können, da sie nur eine sachlich begrenzte Negativaussage formulieren. Die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG eröffnet bewusst die Möglichkeit, die Einkünfte eines Kapitalgesellschafters abweichend von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als gewerblich einzustufen. Der Gesetzgeber hat den vermögensverwaltenden Kapitalanleger „nur“ bis zu einem bestimmten Grad vertyp. Außerhalb dieser zwingenden gesetzlichen Vorgabe hat der Rechtsanwender die Einkünfte nach den allgemeinen Grundsätzen abzugrenzen. Er muss sich mit dem konkurrierenden Typus des Unternehmers auseinandersetzen und dabei das unternehmerische Engagement des jeweiligen Kapitalgesellschafters würdigen. Damit ist folgerichtig auch die originär unternehmerische Mitgliedschaft in einer Kapitalgesellschaft, also der *Unternehmer hinter dem sich unternehmerisch betätigenden Verband* anzuerkennen. Das unternehmerische Element rechtfertigt also nicht bloß die Vorschrift des § 17 EStG als Veräußerungstatbestand für Privatvermögen, sondern ist vielmehr der tragende Grund für eine von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG abweichende Typuzuordnung in Richtung unternehmerische Gewinneinkünfte und begründet sogar eine eigene betrieb-

<sup>69</sup> SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 770 (§ 26 III 1 a).

<sup>70</sup> HÜFFER, AktG, § 119 Rn. 1.

<sup>71</sup> SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (53).

liche Sphäre. § 17 EStG wird in Ansehung seines Gleichstellungsanliegens damit noch weitergehend zum Reservetatbestand.

## 4. Lackmustest am Beispiel des beherrschenden GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführers

### 4.1. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat sich mit dem Typus des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft bisher wenig grundlegend befasst. In seinem Urteil vom 26. Juni 1970 hat der VI. Senat die Erfindervergütung eines Vorstandsvorsitzenden und Alleinaktionärs einer AG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gerechnet.<sup>72</sup> In der Begründung begnügte sich das Gericht mit dem schlichten Hinweis darauf, dass Bezüge, die ein Vorstandsmitglied einer AG als solches erhalte, allgemein zu den Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gehörten. Dass das Organ aber gleichzeitig als Alleinaktionär beherrschenden Einfluss auf die AG besaß, problematisierte der VI. Senat nicht. Inzident bejahte der I. Senat auch die Arbeitnehmer-eigenschaft eines Gesellschafter-Geschäftsführers in seinem Urteil vom 19. März 1997.<sup>73</sup> Allerdings erkannte er dort gleichzeitig dessen besondere Stellung und meinte, dass sich mit dem Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers keine Vereinbarung über die Vergütung von Überstunden oder Sonn- bzw. Feiertagszuschlägen verträge, so dass insoweit eine im Gesellschaftsverhältnis begründete verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vorliege. Der VI. Senat rekurrierte in seinem Urteil vom 2. Dezember 2005 für die Frage der Steuerfreiheit von Arbeitgeberanteilen zur gesetzlichen Sozialversicherung nach § 3 Nr. 62 EStG auf die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts.<sup>74</sup> Ob die vom BSG vorgenommene typologische Abgrenzung (dazu noch unter 4.2) auch über den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 62 EStG hinaus in das Steuerrecht zu übernehmen ist, klärte der BFH jedoch nicht. Dazu äußerte er sich aber jüngst in seinem Urteil vom 23. April 2009.<sup>75</sup> In dem Urteil ging es um die Haftung einer GmbH für Lohnsteuer für deren alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer, der zugleich zu 65 % am Stammkapital der GmbH beteiligt war. Obwohl der Geschäftsführer im Urteilsfall in der Zusammenschau von Organstellung und Mehrheitsbeteiligung die GmbH beherrschte, qualifizierte ihn der BFH – abweichend von der Rechtsprechung des BSG (siehe unten 4.2) – als Arbeitnehmer. Das Gericht begründet seine Auffassung wie folgt:<sup>76</sup>

*„Der Einwand der Revision, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund seiner Mehrheitsbeteiligung in der Lage sei, allein bestimmenden Einfluss auf*

<sup>72</sup> BFH, BStBl. 1970 II, 824 (für einen Alleinaktionär und Vorstandsvorsitzenden einer AG).

<sup>73</sup> BFH, BStBl. 1997 II, 877.

<sup>74</sup> BFH, BFH/NV 2006, 544.

<sup>75</sup> BFHE 225, 33.

<sup>76</sup> BFHE 225, 33 (38).

die Unternehmensentscheidungen auszuüben, steht der Würdigung, dass eine Weisungsgebundenheit vorliege, nicht entgegen. Zivilrechtlich muss zwischen der Organstellung und dem Anstellungsverhältnis unterschieden werden. Beide Rechtsverhältnisse stehen selbständig nebeneinander und können unabhängig voneinander begründet oder beendet werden.<sup>77</sup> Die Klägerin räumt selbst ein, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht von den Weisungen und der Kontrolle durch die Gesellschafterversammlung freigestellt sei, sondern lediglich aufgrund seiner Mehrheitsbeteiligung faktisch dem Direktionsrecht der Gesellschafter nicht unterliege. Die Personenidentität von Geschäftsführer und (Mehrheits-)Gesellschafter ändert jedoch an der Rechtsmacht der Gesellschafter und der Weisungsgebundenheit der Geschäftsführer nichts.“

Damit isoliert der VI. Senat das Anstellungsverhältnis von den konkreten gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten und stellt typologisch für die die Lohnsteuerpflicht begründende Arbeitnehmereigenschaft ausschließlich auf die konkrete Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses ab. Ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer ist danach grundsätzlich nicht anders zu beurteilen als ein Fremdgeschäftsführer.

Dagegen hält der V. Senat es für den Bereich der Umsatzsteuer für möglich, dass ein Geschäftsführer einer GmbH als *selbständiger Unternehmer* im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG Leistungen gegenüber der GmbH erbringt.<sup>78</sup> Der Senat hat seine früher vertretene sog. *Organtheorie* aufgegeben, wonach ein GmbH-Geschäftsführer bereits deshalb unselbständig sei, weil er nach § 37 Abs. 1 GmbH als Organ der Gesellschaft den Weisungen der Gesellschafterversammlung unterliegt.<sup>79</sup> Zwar sei die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen für die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen. Eine Bindung an die ertragsteuerliche Beurteilung bestehe jedoch nicht. Nach Auffassung des V. Senats ist das Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall maßgebend. Eine selbständige Tätigkeit werde auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung vorgenommen. Ein besonderes Gewicht legt der Senat darauf, ob der Geschäftsführer ein eigenes Unternehmerrisiko trägt. Allerdings hat der EuGH wenig später in einem niederländischen Fall einem 100%igen GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer die Unternehmereigenschaft hinsichtlich seiner Geschäftsführungsleistungen abgesprochen.<sup>80</sup> Es ist daher derzeit offen, ob der V. Senat sich tatsächlich von der bisherigen Linie des Ertragsteuerrechts abkoppeln wird.

#### 4.2. Rechtsprechung des Bundessozialgerichts

Die vom VI. Senat des BFH und vom EuGH vorgenommene isolierte Betrachtung des Anstellungsverhältnisses des Gesellschafter-Geschäftsführers zur GmbH *widerspricht dem Gebot der typologischen Gesamtbetrachtung der Verhältnisse im Einzelfall*. Ob jemand eigenes Unternehmerrisiko trägt und eigene Unternehmer-

<sup>77</sup> BFH, BStBl. 2004 II, 620.

<sup>78</sup> BFH, BStBl. 2005 II, 730.

<sup>79</sup> BFH, BStBl. 1986 II, 874; so auch BFH, BStBl. 1997 II, 255.

<sup>80</sup> EuGH, Rs. C-355/06 (van der Steen), UR 2007, 889.

initiative entfaltet, lässt sich nicht allein anhand des Anstellungsvertrages ohne Berücksichtigung der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Geschäftsführers beurteilen. Es widerspricht der wirtschaftlichen Realität und ist wirklichkeitsfremd, wenn der VI. Senat ausführt, dass die Personenidentität von Geschäftsführer und Mehrheits-Gesellschafter an der Rechtsmacht der Gesellschafter und der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers nichts ändere.<sup>81</sup> Wenn Weisungsgeber und Weisungsempfänger personenidentisch sind, steht das „Weisungsrecht“ nur auf dem Papier. Letztlich bestimmt dann der Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschicke und über das Wohl und Wehe der GmbH. Ebenso wenig ist es zutreffend, wenn der EuGH davon spricht, dass der mit einem Festgehalt angestellte Einmann-GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführer kein wirtschaftliches Risiko trage.<sup>82</sup> Der Wert seiner GmbH-Beteiligung hängt entscheidend von seiner Geschäftsführerleistung ab. Regelmäßig übernehmen beherrschende Gesellschafter zudem persönliche Darlehens- und Bürgschaftsverpflichtungen, um den Geschäftsbetrieb der GmbH aufrecht zu erhalten.

Im Unterschied zum BFH würdigt das BSG den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH entsprechend seiner tatsächlichen wirtschaftlichen Stellung. Für die Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen Tätigkeit ist nach dem BSG das Gesamtbild der Arbeitsleistung entscheidend und eine *Gesamtwürdigung aller maßgebenden Umstände* vorzunehmen.<sup>83</sup> In seinem Urteil vom 9. November 1989 hat der 11. Senat des BSG sogar eine kaufmännische Angestellte einer GmbH, die nicht deren Geschäftsführerin, aber deren Alleingesellschafterin war, als Selbständige eingeordnet.<sup>84</sup> Nach dem Anstellungsvertrag, der die wöchentliche Arbeitszeit, das Monatsgehalt und den Urlaubsanspruch nach tarifvertraglichen Grundlagen regelte, war sie eine typische Arbeitnehmerin. In der gebotenen Gesamtschau wertete das BSG die Stellung als Alleingesellschafterin der GmbH als eine so starke Rechtsmacht, dass sie das Direktionsrecht des Geschäftsführers überlagert.<sup>85</sup> Da keine Anhaltspunkte für ein bloßes „Strohfrau“-Verhältnis ersichtlich waren, verneinte das BSG ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis. Wie der 12. Senat des BSG in seinem Urteil vom 23. Juni 1994 negativ abgegrenzt hat, reicht es für die Selbständigkeit des Beschäftigten jedoch nicht aus, dass dieser als Gesellschafter nur eine Minderheitsbeteiligung besitzt.<sup>86</sup> Selbst wenn er zusammen mit seinem Ehegatten als Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung über einen Stimmenanteil von 50 % verfügt, reiche diese Blockierposition noch nicht aus, um die Arbeitnehmereigenschaft zu verneinen. Ein enges familienrechtliches Band allein rechtfertige nicht die Annahme, die Betroffenen würden sich unter allen Umständen gleichgesinnt verhalten.<sup>87</sup> Für die

<sup>81</sup> BFHE 225, 33 (39).

<sup>82</sup> EuGH, Rs. C-355/06 (van der Steen), UR 2007, 889 (890).

<sup>83</sup> BSG, NJW 1994, 2974; SozR 3-2400 § 7 Nr. 17.

<sup>84</sup> BSGE 66, 69; s.a. BSG, SozR 3-2400 § 7 Nr. 17.

<sup>85</sup> BSGE 66, 69 (71).

<sup>86</sup> BSG, NJW 1994, 2974.

<sup>87</sup> BSG, NJW 1994, 2974 (2975).

Position des *Geschäftsführers einer GmbH* hat der 12. Senat des BSG in seiner Entscheidung vom 24. November 2005 die folgenden Leitlinien formuliert:<sup>88</sup>

„Schon, wer auf Grund einer Sperrminorität oder weil er Mehrheitsgesellschafter ist, kraft seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung als Geschäftsführer-Gesellschafter in der Lage ist, ihm nicht genehme Entscheidungen der Gesellschaft zu verhindern, ist nicht abhängig beschäftigt.<sup>89</sup> Erst recht ist in seiner dienstvertraglichen Stellung nicht persönlich abhängig, wem – wie dem Kläger als Alleingesellschafter – gesellschaftsrechtlich und innerhalb der Grenzen des Rechts eine unbeschränkte Gestaltungsmacht zukommt. Seine Selbständigkeit liegt umgekehrt auf der Hand. Der Kläger allein bestimmt als Organ die interne Willensbildung und vertritt die Gesellschaft nach außen. Ein von seinem abweichender Wille der GmbH und eine Bindung hieran sind ausgeschlossen.<sup>90</sup> Soweit das dienstvertragliche Verhältnis der GmbH zum Kläger als natürlicher Person betroffen ist, ist daher im Blick auf die einheitliche Willensbildung in den verschiedenen Funktionskreisen eine Weisungsabhängigkeit hinsichtlich Zeit, Dauer und Ort der Arbeitsausführung oder auch nur eine funktionsgerecht dienende Teilhabe an einem jedenfalls durch fremde Organisation vorgegebenen Arbeitsprozess von vornherein ausgeschlossen.“<sup>91</sup>

Die Rechtsprechung des BSG bietet damit das folgende Bild: Der nicht am Stammkapital der GmbH beteiligte Fremdgeschäftsführer ist grundsätzlich ein nichtselbständiger, abhängiger Beschäftigter der GmbH und versicherungspflichtig.<sup>92</sup> Dasselbe gilt für einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der weder über die Mehrheit der Gesellschaftsanteile noch über eine Beschlüsse in der Gesellschafterversammlung verhindernde Sperrminorität verfügt.<sup>93</sup> Besitzt er dagegen diese Sperrminorität oder kann er seinen Willen sogar als Mehrheitsgesellschafter in der Gesellschafterversammlung durchsetzen, ist er regelmäßig ein Selbständiger.<sup>94</sup>

### 4.3. Verfehltes Dogma nichtselbständiger Organstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers

Die ständige Rechtsprechung des BFH (siehe oben unter 4.1) sieht in der sozial- und arbeitsrechtlichen Einordnung der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen ein Indiz für deren Selbständigkeit oder Unselbständigkeit. Gleichwohl befasst sie sich nicht – von einer Entscheidung zu § 3 Nr. 62 EStG abgesehen<sup>95</sup> – mit der ausgefeilten Judikatur des BSG (siehe oben 4.1). Vor allem der für die lohnsteuerrechtlichen Fragen zu-

<sup>88</sup> BSGE 95, 275 (276).

<sup>89</sup> BSG, SozR 3-4100 § 168 Nr. 5 S. 8; SozR 3-4100 § 168 Nr. 18 S. 45; SozR 3-2200 § 723 Nr. 4 S. 15; SozR 3-2400 § 7 Nr. 17 S. 57.

<sup>90</sup> BSG, SozR 4-2400 § 7 Nr. 1 S. 3 f.

<sup>91</sup> Mit ergänzendem Hinweis auf BGH, WM 2005, 2191.

<sup>92</sup> BSG, SozR 3-2400 § 7 Nr. 20.

<sup>93</sup> BSG, SozR 4-2400 § 7 Nr. 1; SozR 4-2400 § 7 Nr. 8.

<sup>94</sup> BSGE 95, 275 (276); BSG, GmbHR 2006, 645.

<sup>95</sup> BFH, BFH/NV 2006, 544.

ständige VI. Senat hätte dazu allen Grund gehabt. Denn es ist nicht erkennbar, warum die einkommensteuerrechtliche Teleologie den Kreis lohnsteuerpflichtiger Arbeitnehmer über den Kreis der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten ausdehnen sollte. Die Lohnsteuer ist lediglich eine auf eine bestimmte Einkunftsart entfallende Vorauszahlungssteuer des Arbeitnehmers.<sup>96</sup> Der Steuerabzug an der Quelle des Arbeitgebers dient vornehmlich dem fiskalischen Sicherungsinteresse und der verfahrensrechtlichen Entlastung des Staates durch Inanspruchnahme Dritter.<sup>97</sup> Wird kein gegenüber anderen Steuerpflichtigen gesteigertes Ausfallrisiko des Staates erkennbar, besteht auch kein besonderer Grund, den Kreis der Lohnsteuerpflichtigen durch eine über das Arbeits- und Sozialrecht hinausgehende (extensive) Auslegung des Arbeitnehmerbegriffs auf beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer zu erweitern. Anders könnte dies im Sozialversicherungsrecht sein. Die Entscheidung über die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit entscheidet *nicht lediglich über die Art der abgabenrechtlichen Bemessungsgrundlage* (Einkunftsart), sondern über die *Beitragspflicht als solche*. Geht es im Sozialrecht um einen Solidarbeitrag zur Absicherung der Beschäftigten gegenüber den fundamentalen Risiken der Krankheit, Arbeitslosigkeit, Pflegebedürftigkeit und Altersversorgung,<sup>98</sup> so spricht dies für eine im Vergleich zum Lohnsteuerrecht *eher extensivere Auslegung* des Arbeitnehmerbegriffs bzw. des Kreises unselbständig Beschäftigter. Wenn aber selbst das BSG den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer in einer typologischen Gesamtschau aus dem Kreis der versicherungspflichtigen Beschäftigten entlässt, ist kein Grund ersichtlich, warum der BFH in diesen Fällen an der Lohnsteuerpflicht festhalten sollte.

Wenn die Arbeitnehmereigenschaft gemeinhin damit begründet wird, dass das Organ den Weisungen der Anteilseigner oder gegebenenfalls bestehender Aufsichtsorgane unterliegt und grundsätzlich in den wirtschaftlichen Organismus eingegliedert ist, rechtfertigt dies nur beim Fremdgeschäftsführer eine zweifelsfreie Zuordnung zum Typus des steuerlichen Arbeitnehmers. Nicht mehr nachvollziehbar ist es dagegen, wenn die Rechtsprechung und die ihr folgende herrschende Auffassung grundsätzlich jedes Dienstverhältnis zwischen einem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Kapitalgesellschaft als *nichtselbständig* qualifiziert. Steuergesetze, die – wie das EStG – wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu erfassen haben, knüpfen an wirtschaftliche Vorgänge und Zustände an und bedürfen deshalb einer wirtschaftlichen Interpretation, die als *wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne eines teleologischen Auslegungsprinzips* bezeichnet wird.<sup>99</sup> Dies missachtend wird noch nicht einmal im Ausgangspunkt kritisch hinterfragt, ob es abweichend von der Judikatur des BSG richtig sein kann, dass beispielsweise der Gesellschafter-

<sup>96</sup> DRENSECK, in: SCHMIDT, EStG, § 38 Rn. 1.

<sup>97</sup> Zu den historischen Grundlagen des Lohnsteuerabzugs s. G. KIRCHHOF, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 83 ff.

<sup>98</sup> Siehe KUBE, DSuJG Bd. 29 (2006), 11 (21 ff.); zu dem auf Arbeitnehmer fokussierten Schutzzweck der gesetzlichen Sozialversicherung mit historischer Ableitung s. EICHENHOFER, Sozialrecht, Rn. 24 ff.; FUCHS/PREIS, Sozialversicherungsrecht, 27 ff.

<sup>99</sup> LANG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 5 Rn. 77 m.w.N.; s.a. LEHNER, in: FS Tipke, 237 (241 f.).

Geschäftsführer der sog. Einmann-GmbH oder seit dem 1. November 2008 der sog. „Unternehmergesellschaft“ (§ 5a GmbHG) – eine juristische Person, die in Ermangelung von jedwedem Kapital vollständig vielfach auf die persönliche Arbeitsleistung des Gesellschafters angewiesen ist – immer unselbständig handelt und daneben Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Die Tatsache, dass der Geschäftsführer – innerhalb der ihm durch das zwingende GmbH-Recht gesetzten Grenzen – in „seiner“ Gesellschaft schalten und walten kann, wie es ihm beliebt, spielt nach der Finanzrechtsprechung offensichtlich keine Rolle. Die dafür gegebenen Begründungen sind schlicht apodiktisch und widersprechen den eigenen Vorgaben einer *Gesamtwürdigung der Verhältnisse*. Warum muss allein auf die konkrete Ausgestaltung des Anstellungsverhältnisses geschaut werden, ohne die Gesellschafter-Stellung des Geschäftsführers zu berücksichtigen? Warum ändert die Personenidentität von Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter an der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers nichts?<sup>100</sup> Wenn der Alleingesellschafter-Geschäftsführer sich selbst „vor dem Spiegel“ Weisungen erteilt, kann doch nicht ernsthaft von seiner Weisungsgebundenheit gesprochen werden! Vielmehr kann der Alleingesellschafter/Geschäftsführer nach eigenem Gutdünken schalten und walten. Dasselbe gilt jedenfalls für den Mehrheits-Gesellschafter, wenn der Gesellschaftsvertrag nicht besondere Weisungsrechte der Minderheitsgesellschafter oder eines besonderen Kontrollorgans (z.B. eines Beirats) beinhaltet. Für die typologische Einordnung sind das *Anstellungsverhältnis* und die *Gesellschaftsbeteiligung* des Geschäftsführers daher in einer *Gesamtschau* zu würdigen.

#### 4.4. Gebotene Einbeziehung der GmbH-Beteiligung in die typologische Gesamtschau

Wer hiernach im Einzelfall die Tätigkeit des Geschäftsführers in Abkehr vom Dogma der nichtselbständigen Organstellung den Gewinneinkünften zuordnet, wird konsequenter Weise sodann auch die Kapitalgesellschaftsanteile, die ein solcher Geschäftsführer inne hat, zu *Betriebsvermögen* deklarieren müssen. Der erforderliche Förderzusammenhang folgt bereits daraus, dass die Mitgliedschaftsrechte einen weitergehenden Einfluss auf die Gesellschaft vermitteln und damit die Grundlage der selbständigen Geschäftsführertätigkeit sichern. Im Ergebnis *verschmelzen damit die Tätigkeit als Geschäftsführer und die Mitgliedschaft* in einer einheitlichen betrieblichen Sphäre.<sup>101</sup> Bei der gebotenen Gesamtschau und wirtschaftlicher Interpretation des Einkunfts-katalogs des § 2 Abs. 1 EStG ist die verbreitete (Fehl-)Vorstellung aufzugeben, die geschäftsführende Tätigkeit und die Mitgliedschaft müssten zwingend isoliert gewürdigt werden. Zwar mag ein steuerrechtlich relevanter Sachverhalt in Ansehung der Einkünftequalifikation so weit zu zerlegen sein, wie dies möglich und notwendig ist (sog. „Primat der weitestgehenden Trennung vor der Einheitsbeurteilung“<sup>102</sup>). Die Zergliederung eines Lebensverhaltes findet ihre

<sup>100</sup> So die völlig unbelegte These des BFH, BFHE 225, 33 (39).

<sup>101</sup> SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (54).

<sup>102</sup> ZUGMAIER, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 59 ff.

Grenze indes ebenso anerkanntermaßen dort, wo sich verschiedene Tätigkeiten des Steuerpflichtigen *gegenseitig bedingen* und derart miteinander verflochten sind, dass die *Gesamttätigkeit nach der Verkehrsanschauung als eine einheitliche angesehen werden muss*.<sup>103</sup> Soweit es möglich ist, sollen „nur“ diejenigen Tätigkeiten getrennt beurteilt werden, welche auch die Verkehrsauffassung als unterschiedliche Typen begreift. Es darf nicht dazu kommen, dass künstliche Ausschnitte eines Sachverhaltes gebildet werden, welche die tradierten Einkunfts-bilder verfehlen. Diese Künstlichkeit drängt sich jedoch auf, wenn die herrschende Auffassung mit ihrer scheibenweisen Betrachtung ohne Rücksicht auf den Einzelfall die Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers in Organstellung und Mitgliedschaft zerlegt. Es ist gerade mit Blick auf die alleinigen und beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer gar nicht möglich, danach zu differenzieren, *in welcher Funktion* ein und dieselbe Person das Tagesgeschäft plant, vorbereitet, überwacht und abwickelt, die Grundsätze der Geschäftspolitik definiert und diese mit Verbindlichkeit vorgibt, die Gesellschaft nach ihren Vorstellungen im Markt positioniert sowie langfristige Strategien hierzu entwickelt. In tatsächlicher Hinsicht ist es das nicht aufspaltbare unternehmerische Streben, die unternehmerische Entfaltungsfreiheit, die diese Personen antreibt und zum persönlichen Engagement motiviert. Die persönliche Verantwortung für das Unternehmen, verstanden als die Rückführbarkeit der Geschäftstätigkeit auf den Gesellschafter, bildet vielmehr ein Bindeglied zwischen den formal verschiedenen Rechtsstellungen. Die Einflussnahme solcher Gesellschafter-Geschäftsführer auf die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft kann in vielen Fällen nicht formal-juristisch entweder der Mitgliedschaft oder der Organfunktion zugerechnet werden. Liegt ein solcher Fall vor, in welchem die unternehmerische Entfaltung im Sinne eines persönlichen Engagements des Gesellschafter-Geschäftsführers zu einer einheitlich zu beurteilenden Verantwortung für das Unternehmen zwingt, muss diese Tätigkeit sodann auch steuerrechtlich in ihrer Gesamtheit gewürdigt und einheitlich derjenigen Einkunftsart zugeordnet werden, deren Typus sie am weitestgehenden entspricht.<sup>104</sup> Es besteht folgerichtig eine Wechselwirkung zwischen der Trennbarkeit der Funktionen einerseits und dem unternehmerischen Element andererseits.

Für die Typuszuordnung ist daher nicht nur die Mitgliedschaft, sondern das gesamte in einem untrennbaren Zusammenhang hiermit stehende Verhalten des Steuerpflichtigen zu würdigen.<sup>105</sup> Die sog. Einmann-GmbH zeigt dies äußerst anschaulich. Der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer entbindet sich praktisch von jeder Binnenverpflichtung und kann sprichwörtlich schalten und walten, wie es ihm beliebt. Erst das Interesse der Gläubiger an der Erhaltung des Stammkapitals und an der Beachtung der Insolvenzantragspflicht setzen ihm rechtliche Grenzen. Die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft am Markt ist daher in der Regel auf den Gesellschafter-Geschäftsführer im Sinne einer persönlichen Prägung der Geschäftstä-

<sup>103</sup> BFH, BStBl. 1977 II, 244 (245); BStBl. 1994 II, 650 (652).

<sup>104</sup> Vgl. BFH, BStBl. II 1979, 246; ZUGMAIER, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 2 Rn. 92 a.E.

<sup>105</sup> SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (56).

tigkeit rückführbar. Ohne sein Streben nach Gewinn, seine Risikobereitschaft, sein persönliches Engagement wäre der Erfolg bzw. Misserfolg der Kapitalgesellschaft gar nicht denkbar. Dies gilt umso mehr, als der Unternehmensgegenstand weniger auf dem Einsatz von Kapital als den persönlichen Fähigkeiten dieser Person aufbaut. Ein anschauliches Beispiel mag hier ein Unternehmensberater sein, der ohne jedes Kapital eine sog. Unternehmungsgesellschaft in Gemäßheit des § 5a GmbHG gründet. Sein persönliches Engagement und fachliches Know-How stellen letztlich die wesentliche – wenn nicht sogar einzige – Betriebsgrundlage der Kapitalgesellschaft dar. Hier die „Verwaltung“ eines einzigen Euros Stammkapital zum entscheidenden Kriterium der Einkünftequalifikation zu machen, um die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG durchzusetzen, wird den Einkunfts bildern des Einkommensteuerrechts in keiner Weise gerecht; eine solche Rechtsanwendung hätte den Bezug zur Rechtswirklichkeit verloren.

#### 4.5. Folgerung: Tätigkeit des beherrschenden GmbH-Gesellschafter/ Geschäftsführers als Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG

Die einheitliche Betrachtung von Organstellung und Mitgliedschaft zwingt bei einem beherrschenden GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführer dazu, seine Tätigkeit im Einklang mit der Rechtsprechung des BSG (siehe oben 4.2) als *selbständig* einzuordnen. Eine selbständige Tätigkeit bildet gem. § 15 Abs. 2 EStG einen Gewerbebetrieb, wenn sie nachhaltig vorgenommen wird, eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und nicht vorrangig als Ausübung einer Land- oder Forstwirtschaft (§ 13 EStG) oder selbständigen Tätigkeit (§ 18 EStG) anzusehen ist. Der beherrschende Gesellschafter/Geschäftsführer etwa einer Freiberufler-GmbH verwirklicht danach Einkünfte im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Zu diesen Einkünften gehört nicht nur seine Geschäftsführer-Vergütung, sondern darüber hinaus auch ein an ihn ausgeschütteter Gewinnanteil. Da seine Organstellung und seine Mitgliedschaft beide der Verwirklichung seines freiberuflichen, unternehmerischen Engagements dienen (siehe oben 4.3 und 4.4), bildet seine GmbH-Beteiligung *notwendiges Betriebsvermögen* im Rahmen seiner freiberuflichen Praxis. Wegen des Vorrangs der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 20 Abs. 8 EStG) unterfällt die Gewinnausschüttung auch nicht der auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen sich beschränkenden Abgeltungsteuer. Ein Optionsrecht im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG besteht nicht. Stattdessen findet auf die Gewinnausschüttung gem. § 3 Nr. 40 d) EStG *obligatorisch* das sog. *Teileinkünfteverfahren* Anwendung. Nach § 3 Nr. 40 d) S. 2 EStG i.V. mit § 20 Abs. 8 EStG beschränkt sich das Teileinkünfteverfahren seit dem 1. Januar 2009 auf solche Gewinnausschüttungen, die zu den betrieblichen Einkünften gehören.<sup>106</sup> Damit vermag die typologische Gesamtbetrachtung des unternehmerischen Engagements wenigstens für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Friktionen der Abgeltungsteuer zu vermeiden.

<sup>106</sup> INTEMANN, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 3 Nr. 40 Rn. 170.

Soweit keine vorrangige Zuordnung zu den Einkünften aus §§ 13, 18 EStG in Betracht kommt, bleibt die Einordnung der Tätigkeitsvergütung des beherrschenden GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführers als *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*. Dass sich der Gesellschafter/Geschäftsführer dabei allein für „seine“ GmbH unternehmerisch engagiert, schadet nicht. Die Funktion des Merkmals der „Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr“ erschöpft sich darin, das *Markteinkommen* von sonstigen Vermögensmehrungen zu trennen.<sup>107</sup> Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige seine Leistungen einer Mehrzahl von Interessenten anbietet bzw. Angebote derselben annimmt.<sup>108</sup> Wie der BFH mittlerweile ebenfalls in einer Reihe von Urteilen festgestellt hat, kann auch die Tätigkeit für nur einen bestimmten Vertragspartner eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sein.<sup>109</sup> Dass der beherrschende GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführer auf nachhaltige Weise mit Gewinnerzielungsabsicht Markteinkommen erwirtschaftet, daran bestehen keine Zweifel. Deshalb ist seine Tätigkeit als ein Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG einzuordnen.<sup>110</sup>

Nun mag man sich daran stören, dass es zu einer *Verdoppelung der Gewerbebetriebe* kommt: Die GmbH unterhält gem. § 8 Abs. 2 KStG einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, der sie beherrschende GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführer einen Einzel-Gewerbebetrieb kraft typologischer Gesamtbetrachtung seines selbständigen unternehmerischen Engagements gem. § 15 Abs. 2 EStG. An eine solche Verdoppelung von Gewerbebetrieben hat man sich indessen mit dem von der Rechtsprechung entwickelten Rechtsinstitut der *Betriebsaufspaltung* seit mehr als 70 Jahren gewöhnt. Zwar konnte man bezweifeln, ob für diese Rechtsfortbildung überhaupt eine gesetzliche Grundlage bestand.<sup>111</sup> Die Zeit ist aber darüber hinweggegangen. Die Rechtsprechung hat sich davon nicht beeindrucken lassen und die Betriebsaufspaltung in den vergangenen Jahrzehnten sogar weiter ausgebaut.<sup>112</sup> Für die sachliche Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen reicht mittlerweile die Überlassung von jeder Art eines materiellen oder immateriellen Wirtschaftsguts aus, das *eine* wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens ist.<sup>113</sup> Nach der neueren Rechtsprechung des BFH begründet etwa auch die Überlassung von Büro- und Verwaltungsgebäuden, die eine funktionale Grundlage für die Geschäfts-

<sup>107</sup> LANG, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 123; WACKER, in: SCHMIDT, EStG, § 15 Rn. 20.

<sup>108</sup> Eingehend SCHÖN, in: FS Vogel, 661 (680 f.).

<sup>109</sup> BFH, BStBl. II 1999, 534 (538 f.): selbständiger Rundfunkermittler im Auftrag des NDR; BFH, BStBl. 2000 II, 404 (405): Geschäftsbeziehung eines Computerunternehmens allein mit der NATO; BFH, BStBl. 2002 II, 565 (566): Tätigkeit eines selbständigen Berufspiloten nur für eine Fluggesellschaft; BFH, BStBl. 2003 II, 464: gewerbliche Vermietung eines Wohnmobils an nur einen Kunden.

<sup>110</sup> Vgl. auch FG Saarland, EFG 1992, 70, für einen selbständigen Fremd-Geschäftsführer einer GmbH.

<sup>111</sup> Mit guten Gründen KNOBBE-KEUK, in: FS RFH/BFH, 303 (319 f.).

<sup>112</sup> Zur Entwicklung und Ausdehnung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung krit. SEER, BB 2002, 1833; DRÜEN, GmbHR 2005, 69.

<sup>113</sup> Umfassende Nachweise bei WACKER, in: SCHMIDT, EStG, § 15 Rn. 808 ff.; GLUTH, in: HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 15 Rn. 810 ff.

tätigkeit des Besitzunternehmens bilden, eine Betriebsaufspaltung.<sup>114</sup> Dasselbe gilt für die pachtweise Überlassung des Kundenstamms (des Firmenwerts), von Werbe-rechten oder von Know-how als immaterielle Wirtschaftsgüter.<sup>115</sup> Überlässt der beherrschende Gesellschafter/Geschäftsführer der GmbH seine vollständige Arbeitskraft, so kann dieses *Humankapital* nicht minder eine wesentliche Betriebsgrundlage sein, von dem die wirtschaftliche Existenz und der geschäftliche Erfolg der GmbH entscheidend abhängen. Seine Unternehmensentscheidungen beeinflussen ganz wesentlich die Entwicklung des Firmenwerts, der Marke und ganz allgemein die wirtschaftliche Prosperität der GmbH. Besonders deutlich wird es am Beispiel einer neu gegründeten, praktisch kapitallosen UG (§ 5a GmbHG). Hier entscheidet die Arbeitskraft, die Geschäftsidee und das Geschick des Gesellschafter/Geschäftsführers regelmäßig darüber, ob sich die UG am Markt etabliert und entwickelt oder kurze Zeit später wieder davon verschwindet. Wenn die bloße Vermietung eines Bürogebäudes eines Mehrheitsgesellschafters einer GmbH ausreicht, um einen Gewerbebetrieb zu begründen und die GmbH-Beteiligung im Wege einer Betriebsaufspaltung zu dessen Betriebsvermögen zu machen, ist es wertungsmäßig nur konsequent, in der Überlassung seiner gestaltenden Arbeitskraft durch den beherrschenden Gesellschafter/Geschäftsführer ebenfalls einen Gewerbebetrieb zu sehen.

Der gewerbliche Charakter des Geschäftsbetriebes durch den Gesellschafter/Geschäftsführer einer GmbH führt schließlich auch *gewerbsteuerlich* zu sinnvolleren Ergebnissen. Das Gewerbesteuersubstrat einer personalistisch geprägten GmbH wird regelmäßig durch den Betriebsausgabenabzug der Gesellschafter/Geschäftsführergehälter ausgezehrt, während die Tätigkeitsvergütungen eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft im Gewerbesteuerertrag nach § 7 GewStG i.V. mit § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erfasst werden. Diese ungleiche Behandlung einer gewerblichen Wertschöpfung vermeidet die Annahme eines Einzel-Gewerbebetriebes und die damit verbundene Gewerbesteuerpflicht beim Gesellschafter/Geschäftsführer, indem der Betriebsausgabenabzug auf der Ebene des Gesellschafter/Geschäftsführers wieder kompensiert wird. Wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte (siehe oben unter 2. und 3.) werden damit auch wirtschaftlich nahezu gleich besteuert: Die Tätigkeitsvergütungen sowohl des Mitunternehmers als auch des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers unterliegen der Gewerbesteuer. Zugleich findet bei beiden Unternehmern die Steuerermäßigung des § 35 EStG Anwendung.

## 5. Ergebnis

Das bisher unreflektiert, ja fast begründungslos angenommene Dogma nichtselbständiger Organstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft ist zu verabschieden.<sup>116</sup> Vielmehr ist von der abhängigen Beschäftigung der

<sup>114</sup> Siehe BFH, BStBl. 2000 II, 621 (622); BStBl. 2003 II, 757 (758); BStBl. 2006 II, 804 (805); BStBl. 2007 II, 524 (526).

<sup>115</sup> Vgl. BFH, BFH/NV 2006, 1453 (1454); BStBl. 2009 II, 699 (701); BStBl. 2009 II, 15 (19).

Typus des sich persönlich unternehmerisch engagierenden Kapitalgesellschafters zu unterscheiden. Bei einer typologischen Betrachtungsweise überzeugt es nicht, ihn hinsichtlich seines operativ-unternehmerischen Engagements lediglich als weisungsgebundenes Organ einzustufen und davon seine vermögensmäßige Beteiligung als Akt bloßer Vermögensverwaltung zu isolieren. Vielmehr bedarf es einer typologischen Gesamtbetrachtung, die den Gesellschafter-Geschäftsführer einer personalistischen Kapitalgesellschaft je nach Ausmaß seines unternehmerischen Engagements entgegen der bisher gepflegten Auffassung zum Gewerbebetreibenden machen kann. Vor diesem Hintergrund ist der beherrschende Gesellschafter/Geschäftsführer einer GmbH nicht deren Arbeitnehmer, sondern ein selbständiger Gewerbebetreibender. In der Konsequenz eines derartigen Paradigmenwechsels liegt es, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft notwendiges Betriebsvermögen des Gesellschafters bildet und die Ausschüttungen ebenso wie die Tätigkeitsvergütungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren sind. Die „Verdoppelung der Gewerbebetriebe“ vermeidet einkunftsartenspezifische Wertungswidersprüche, nähert die steuerliche Behandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte personalistischer Unternehmensbeteiligungen einander an und dient damit der gleichmäßigen Besteuerung.

## Literaturverzeichnis

- DESENS, MARC: Das Halbeinkünfteverfahren, Köln 2004.
- DRÜEN, KLAUS-DIETER: Über konsistente Rechtsfortbildung – Rechtsmethodische und verfassungsrechtliche Vorgaben am Beispiel des richterrechtlichen Instituts der Betriebsaufspaltung, GmbHR 2005, S. 69 ff.
- EICHENHOFER, EBERHARD: Sozialrecht, 6. Auflage, Tübingen 2007.
- EINKOMMENSTEUERKOMMISSION: Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, Bonn 1964.
- FLUME, WERNER: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. 1, Teil 2, Berlin 1983.
- FRIAUF, KARL HEINRICH: Die Wesentlichkeitsschwelle in § 17 EStG als steuerpolitische Manövriermasse?, DB-Beilage 8/1995, S. 1 ff.
- FUCHS, MAXIMILIAN/PREIS, ULRICH: Sozialversicherungsrecht, 2. Auflage, Köln 2009.
- HAAS, PETER/DRÜEN, KLAUS-DIETER: Die Bruchteilsteilgemeinschaft als steuerliche Mitunternehmerschaft, in: HOMMELHOFF, PETER/RAWERT, PETER/SCHMIDT, KARSTEN (Hrsg.), Festschrift für Hans-Joachim Priester zum 70. Geburtstag, Köln 2007, S. 133 ff.
- HALLERBACH, DOROTHEE: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, München 1999.
- HEINEMANN, PETER: Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privater Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes, Frankfurt 2002.
- HERRMANN, CARL/HEUER, GERHARD/RAUPACH, ARNDT (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Köln 2009.
- HÜFFER, KLAUS: Aktiengesetz, 8. Auflage, München 2008.
- KIRCHHOF, GREGOR: Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, Berlin 2005.
- KIRCHHOF, PAUL: EStG Kompaktkommentar, 8. Auflage, Heidelberg 2008.

<sup>116</sup> Siehe auch SEER/KRUMM, in: FS Herzig, 45 (50 ff., 54 ff.).

- KIRCHHOF, PAUL/SÖHN, HARTMUT: Einkommensteuergesetz Kommentar, Loseblatt, Heidelberg 2009.
- KNOBBE-KEUK, BRIGITTE: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993.
- KNOBBE-KEUK, BRIGITTE: Rechtsfortbildung als Aufgabe des obersten Steuergerichts; erlaubte und unerlaubte Rechtsfortbildung durch den Bundesfinanzhof, in: PRÄSIDENT DES BUNDESFINANZHOFES (Hrsg.), Festschrift 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, Bonn 1993, S. 303 ff.
- KORN, KLAUS (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Bonn 2009
- KORNBLUM, UDO: Bundesweite Rechtsatsachen zum Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Stand 1.1.2009, GmbHR 2009, S. 1056 ff.
- KRÖNER, MICHAEL: Ausweitung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, StbJb. 1997/98, S. 193 ff.
- KUBE, HANNO: Staatsaufgaben und Solidargemeinschaft, in: MELLINGHOFF, RUDOLF (Hrsg.), Steuern im Sozialstaat, DSJG Bd. 29 (2006), S. 11 ff.
- LANG, JOACHIM: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988.
- LARENZ, KARL: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Auflage, Berlin 1991.
- LEHNER, MORIS: Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – Zur Möglichkeit der teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm, in: LANG, JOACHIM (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, S. 237 ff.
- MEßMER, KURT: Die Gesellschafter und der Mitunternehmer des § 15 I Nr. 2 EStG, in: KNOBBE-KEUK, BRIGITTE u.a. (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 429 ff.
- MÖSSNER, JÖRG MANFRED: Typusbegriffe im Steuerrecht, in: DRENSECK, WALTER/SEER, ROMAN (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, S. 161 ff.
- PINKERNELL, REIMER: Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001.
- ROTH, GÜNTER/ALTMIPPEN, HOLGER: GmbH-Gesetz, 6. Auflage, München 2009.
- SCHMIDT, KARSTEN: Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, Köln 2002.
- SCHMIDT, LUDWIG: Einkommensteuergesetz, 28. Auflage, München 2009.
- SCHMIDT-LIEBIG, AXEL: Der Gewerbebetriebsbegriff des EStG §§ 2 I Ziff. 2, 15 I, StuW 1977, S. 302 ff.
- SCHNEIDER, STEFAN: Der Tatbestand der privaten Vermögensverwaltung im Einkommensteuerrecht, Heidelberg 1995.
- SCHÖN, WOLFGANG: Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaft, StuW 1996, S. 275 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Zum Merkmal der „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG, in: KIRCHHOF, PAUL/LEHNER, MORIS/RAUPACH, ARNDT (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, S. 661 ff.
- SCHOLZ, FRANZ: GmbH-Gesetz, 10. Auflage, Köln 2007.
- SCHULTE, WILFRIED: Die geplante Absenkung der Beteiligungsgrenze des § 17 EStG im System des Einkommensteuerrechts, DB 2000, S. 1043 ff.
- SEER, ROMAN: Gewerbesteuerliche Merkmalübertragung als Sachgesetzlichkeit der Betriebsaufspaltung, BB 2002, S. 1833 ff.
- SEER, ROMAN: Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung, Köln 2005.
- SEER, ROMAN: Die steuerliche Behandlung von Verlusten aus unternehmerischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, in: KINDLER, PETER u.a. (Hrsg.), Festschrift für Uwe Hüffer zum 70. Geburtstag, München 2010, S. 937 ff.
- SEER, ROMAN/KRUMM, MARCEL: Die unternehmerische Kapitalgesellschaftsbeteiligung, in: KESSLER, WOLFGANG/FÖRSTER, GUIDO/WALTER, CHRISTOPH (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzog zum 65. Geburtstag, München 2010, S. 45 ff.
- SÖHN, HARTMUT: Der Dualismus der Einkunftsarten im geltenden Recht, in: SCHÖN, WOLFGANG (Hrsg.), Einkommen aus Kapital, DSJG Bd. 30 (2007), S. 13 ff.
- STEUERREFORMKOMMISSION 1971: Gutachten, Bonn 1971.
- STRAHL, MARTIN: Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Köln 1996.

- STRUTZ, GEORG: Handbuch des Reichssteuergesetzes, Berlin 1927.
- TIPKE, KLAUS: Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Auflage, Köln 2003.
- TIPKE, KLAUS/LANG, JOACHIM (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2009.
- WÄCKERLIN, URS: Betriebsausgabenabzugsbeschränkung und Halbeinkünfteverfahren, Berlin 2006.
- WITTMANN, ROLF: Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung, StuW 1993, S. 35 ff.
- WOLFF-DIEPENBROCK: Zur Entstehungsgeschichte und Systematik des § 17 EStG, in: KIRCHHOF, PAUL u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 875 ff.
- ZUGMAIER, OLIVER: Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht – Die Abgrenzung der Einkunftsarten bei einzelwirtschaftlicher Betätigung, Augsburg 1998.