

Roman Seer

Personenunternehmerbesteuerung – Zur Willkürlichkeit des Einkunftsarten-Steuerrechts

Inhaltsübersicht

I. Einführung	d) Arbeitnehmerbild des geschäftsführenden Personenkapitalgesellschaftler
II. Rechtswirklichkeit der Personenunternehmen	V. Seitenblick in benachbarte Rechtsgebiete
III. Rechtsformabhängige Besteuerung der Personenunternehmen	1. Rechtslage in Österreich
IV. Scheduläre Besteuerung der Personenunternehmer	2. Sozialversicherungsrecht
1. Mitunternehmerbild des Personengesellschaftlers	VI. Neuausrichtung der Besteuerung des Personenkapitalgesellschaftlers
2. Hybrides Einkunftsartenbild des Personenkapitalgesellschaftlers	1. Selbständigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers
a) Kapitalanleger in der Phase der Beteiligung	2. Personenkapitalgesellschaftler als Gewerbetreibender i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG
b) Verfehlte Rechtsfolge der Abgeltungsteuer	3. Umfang der gewerblichen Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG
c) Mutation des Kapitalgebers zum gewerblichen Unternehmer bei Veräußerung der Beteiligung	VII. Fazit

I. Einführung

„Der Einkünftekatalog ist nicht rechtssystematisch, sondern nach *tradierten, geschichtlich entwickelten Einkunftsbildern* gegliedert“. So führt der Jubilar in seinem grundlegenden Werk zur Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in den schon damals real existierenden Einkünftepluralismus ein und nennt diese tatbestandliche Anknüpfung plastisch *Einkünftehistorismus*¹. Dem Leser zeigt er unmissverständlich, was er vom Einkünftehistorismus hält: „Der Einkünftekatalog, der durch derartige Einkunftsbilder, Berufsbilder, Sozialbilder und Ideologien zerklüftet ist, kann nicht sachgerecht strukturiert sein. Der Einkünftehistorismus verdrängt nämlich die von einer bestimmten Zeitansticht unabhängigen Sachkriterien; er beeinträchtigt das Ziel, Einkünfte im Rahmen der praktisch realisierbaren Ermittlungsmöglichkeiten möglichst vollständig und gleichwertig zu bestimmen“². Seitdem sind fast 30 Jahre vergangen; das Einkunftsarten-Steuerrecht ist geblieben. Zu einer Bereinigung des

1 J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/88, 222.

2 J. Lang (Fn. 1), 224.

Einkunftsartenrechts ist es bisher nicht gekommen. Ganz im Gegenteil, das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007³ hat für eine komplette Einkunftsart (den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG) die Idee der synthetischen Einkommensteuer, die für die gleichmäßige Austeilung von Steuerlasten steht⁴, in Gestalt der sog. *Abgeltungsteuer* sogar aufgegeben⁵. Der vom Jubilar beschriebene Einkünftehistorismus wirkt sich – durch die Abgeltungsteuer noch einmal deutlich verstärkt – gerade auch auf die *Unternehmerbesteuerung* aus. Der nachfolgende Festbeitrag soll am Beispiel der Unternehmerbesteuerung die Willkürlichkeit unseres geltenden Einkunftsarten-Rechts belegen. Gleichzeitig will er einen Anstoß dafür geben, durch eine teleologisch-wirtschaftliche Auslegung der Einkunftsartentatbestände *de lege lata* wenigstens zu einer *gleichmäßigeren Besteuerung* von Unternehmereinkünften beizutragen.

II. Rechtswirklichkeit der Personenunternehmen

Gern wird in der Unternehmensteuerreformdiskussion auf die „deutsche Sondersituation“ hingewiesen, wonach „85 % aller Unternehmen in Deutschland *Personenunternehmen*“ seien, während sich im Ausland die Majorität der Unternehmen als Kapitalgesellschaften organisierten⁶. Mit dem Begriff „Personenunternehmen“ umschreibt *Joachim Lang* dabei Einzelunternehmen und Personengesellschaften⁷. Auch wenn die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) eine Kapitalgesellschaft ist, ist diese Rechtsform aber nicht anders als die Personengesellschaft typischerweise eine Rechtsform gerade der Personenunternehmen. Den Charakter der GmbH als Rechtsform der Personenunternehmen brachte bereits 1915 *Ferdinand Fränkel* auf den Punkt, indem er sie als „eine offene Handelsgesellschaft mit beschränkter Haftung“ oder als „Kommanditgesellschaft ohne Komplementär“ beschrieb⁸. Der insbesondere im Innenverhältnis weitgehend dispositive 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 verleihen⁹. *Werner Flume* bezeichnete die GmbH materiell daher als eine Personengesellschaft, die nur

3 BGBl. I 1912, 1918 f.

4 Siehe *J. Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 49 (60).

5 Zu den Einzelheiten s. Überblick von *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 9 Rz. 492 ff.

6 Gesetzentwurf der Fraktionen SPD u. Bündnis 90/Die Grünen des Steuersenkungsgesetzes v. 15.2.2000, BT-Drucks. 14/2683, 97 (davon seinen 86 % Einzelunternehmen, der Rest Personengesellschaften); übernommen von *J. Lang*, Die Unternehmensteuerreform – eine Reform pro GmbH, GmbHR 2000, 453 (455).

7 *J. Lang* (Fn. 6), GmbHR 2000, 453 (455); *J. Lang* (Fn. 4), DStJG 24 (2001), 49 (54).

8 *F. Fränkel*, Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 1915, 252.

9 *G. Roth* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 6. Aufl., München 2009, Einl. Rz. 2.

um der Haftungsbeschränkung willen als juristische Person verfasst sei¹⁰. Obgleich es den Gesellschaftern unbenommen ist, auch einen kapitalistisch geprägten GmbH-Typ zu errichten, dominieren in der Rechtswirklichkeit gerade diese personalistischen GmbH. GmbH-Gesellschafter verstehen „ihre“ Kapitalgesellschaft regelmäßig lediglich als haftungsbegrenzendes Vehikel zur freien Entfaltung ihrer eigenen unternehmerischen Persönlichkeit.

Den *Charakter der GmbH als typisches Personenunternehmen* zeigen eindrucksvoll die empirischen Studien von *Justus Meyer*¹¹ und *Udo Kornblum*¹². Nach Auswertung von Registeranmeldungen gelangen sie zu dem Ergebnis, dass $\frac{3}{4}$ der Gesellschaften mit beschränkter Haftung Ein- oder Zweipersonengesellschaften sind. Von dem verbleibenden („schrumpfenden“) Viertel der mehrgliedrigen GmbH haben die meisten Gesellschaften drei Gesellschafter. Der Anteil der Gesellschaften mit mehr als fünf Gesellschafter liegt in einer fast verschwindenden Größe von weniger als 3 %¹³! Die personalistische Struktur der GmbH zeigt sich außer in den Mitgliederzahlen besonders in der *überwiegend selbstorganschaftlichen Leitung* der Gesellschaften. Der Anteil drittorganschaftlich geleiteter Gesellschaften macht nach jüngeren Untersuchungen nur zwischen 7 % und 18,2 % aus. Dagegen werden 76,9 % bis 87,2 % der GmbH rein selbstorganschaftlich geleitet. In vier von fünf Gesellschaften sind also ausschließlich Gesellschafter Geschäftsführer und dabei meist nur einer¹⁴. Die typische GmbH ist danach wie folgt strukturiert: Sie besteht aus einem bis drei Gesellschafter(n) und wird aus dem Kreis dieser Gesellschafter auch geführt. Ein wesentlicher Anteil dieser Gesellschaften entfällt dabei auf sog. *Familiengesellschaften*¹⁵, bei denen die Gesellschafter verwandtschaftlich miteinander verbunden sind.

Nach der von *Justus Meyer* ausgewerteten Umsatzsteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes dominiert zwar immer noch die Zahl sog. Einzelunternehmer mit ca. 70 % (= ca. 2 Millionen)¹⁶. Diese hohe Zahl erklärt sich aber daraus, dass sie jede Art von selbständiger umsatzsteuerpflichtiger Betätigung (einschließlich etwa des Nebenerwerbs eines Vollzeitarbeitnehmers oder vermögensverwaltender umsatzsteuerlicher Vermietung) erfasst. Der Anteil dieser „Einzelunternehmer-Umsätze“ am Gesamtumsatz steht mit gerade ca. 11 % im umgekehrten Verhältnis zu ihrer quantitativen Zahl. Dagegen

10 *W. Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. I/2, Berlin u. a. 1983, 61 f.

11 *J. Meyer*, Die GmbH und andere Handelsgesellschaften im Spiegel empirischer Forschung, GmbHR 2002, 177 (179 ff.).

12 *U. Kornblum* veröffentlicht regelmäßig bundesweite Rechtstatsachen zum Unternehmens- und Gesellschaftsrecht in der GmbHR, s. GmbHR 2009, 1056; s. außerdem die regelmäßigen Beiträge von *H. Hansen*, GmbHR 2004, 39 („Der gestiegene wirtschaftliche Stellenwert der GmbH“).

13 *J. Meyer* (Fn. 11), GmbHR 2002, 177 (180).

14 *J. Meyer* (Fn. 11), GmbHR 2002, 177 (181).

15 *J. Meyer* (Fn. 11), GmbHR 2002, 177 (181), gibt ihren Anteil je nach Registergericht mit ca. 30–48 % an.

16 *J. Meyer/J. Hermes*, Das „GmbH-Schutzschild“ in der Insolvenz, GmbHR 2005, 807 (808) – Statistik 2003. Der Anteil von 70 % entspricht auch der zuletzt verfügbaren Umsatzsteuerstatistik 2007 (abrufbar unter <http://www.destatis.de>).

machten GmbH und GmbH & Co. KG zusammengenommen ca. 19 % (ca. 450.000 GmbH und ca. 110.000 GmbH & Co. KG) aller Umsatzsteuerpflichtigen mit einem Gesamtumsatz von deutlich mehr als 50 % aller erklärten Umsätze aus¹⁷. Im Vergleich dazu ist die Zahl der „klassischen“ Offenen Handelsgesellschaften und der „klassischen“ Kommanditgesellschaften mit ca. 17.000 bzw. 21.000 verschwindend gering (Gesamtanteil an allen Steuerpflichtigen nur wenig mehr als 1 % mit einem Gesamtumsatzanteil von ca. 3,5 %)¹⁸. Noch deutlicher wird die Bedeutung der GmbH in der Unternehmenswirklichkeit bei Auswertung der aktuellen Zahlen der Handelsregister, die *Udo Kornblum* jüngst vorgelegt hat¹⁹. Auf dem Stand vom 1.1.2008 hat er die Handelsregister-Eintragungen nach Rechtsformen getrennt für die einzelnen Bundesländer ermittelt und zusammengetragen. Danach sind überhaupt nur noch ca. 25.000 Offene Handelsgesellschaften (= 11 % der Personenhandelsgesellschaften) eingetragen. 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. 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 organisiert²⁰. Ihnen stehen mittlerweile ca. 1 Million Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) gegenüber, die selbst nach Abzug nicht erwerbsorientierter (z. B. gemeinnütziger) Gesellschaften damit bei den eingetragenen Gesellschaften und Personen die *zahlenmäßig dominierende unternehmerische Rechtsform* bildet²¹. Es lässt sich als eindeutiger Befund festhalten: Außerhalb der großen kapitalmarktorientierten Publikumsgesellschaften äußert sich unternehmerisches Engagement heute also ganz überwiegend in den *personalistisch geprägten Rechtsformen der GmbH oder GmbH & Co. KG*. Angesichts dessen vermittelt die gemeinhin kolportierte Aussage, ca. 85 % aller deutschen Unternehmen seien Einzelunternehmen oder Personengesellschaften, einen falschen Eindruck!

III. Rechtsformabhängige Besteuerung der Personenunternehmen

Die deutsche *Unternehmens-* und *Unternehmerbesteuerung* ist nach wie vor dualistisch geprägt. Die Kapitalgesellschaft ist Körperschaftsteuersubjekt (§ 1

17 Die wirtschaftliche Bedeutung der GmbH und GmbH & Co. KG ist nach der zuletzt verfügbaren Umsatzsteuerstatistik 2007 (abrufbar unter <http://www.destatis.de>) weiter gewachsen.

18 *J. Meyer/J. Hermes* (Fn. 16), GmbHR 2005, 807 (808); der Bedeutungsverlust der klassischen OHG/KG bestätigt sich auch nach der Umsatzsteuerstatistik 2007 (abrufbar unter <http://www.destatis.de>).

19 *U. Kornblum* (Fn. 12), GmbHR 2009, 1056 ff.

20 Aktuelle Zahlen bei *U. Kornblum* (Fn. 12), GmbHR 2009, 1056 (1061).

21 Der ca. 1 Million GmbH stehen nur 160.000 einzelkaufmännische Betriebe gegenüber, s. *U. Kornblum* (Fn. 12), GmbHR 2009, 1056 (1062).

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 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG anteilig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet wird²². Die Norm versteht den Personengesellschafter (auch den Kommanditisten) nicht als bloß vermögensverwaltenden Kapitalgeber, sondern als *gewerblichen Mitunternehmer*.

Bereits auf der *ersten Stufe der Personenunternehmen* selbst stellt sich die Frage nach der Rechtfertigung einer fundamental unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Personengesellschaften und der GmbH. Dazu ist viel geschrieben worden. *Joachim Lang* tritt bekanntlich seit längerer Zeit für eine *rechtsformunabhängige Unternehmensteuer* ein²³ und will die Körperschaftsteuer zumindest auf die Personenhandelsgesellschaften ausdehnen²⁴. Klar-sichtlich gelangt er zur Einsicht, dass die *groben zivilrechtlichen Kategorien* „Kapitalgesellschaften“ und „Personengesellschaften“ ungeeignet sind, die rechtsdogmatisch „richtigen“ Geltungsbereiche von Trennungs- und Transparenzprinzip sachgerecht abzugrenzen²⁵. Daran anknüpfend stellt sich die Frage, wodurch sich eine OHG oder KG von einer GmbH gesellschaftsrechtlich unterscheidet und ob dieser Unterschied *steuerrechtlich relevant* ist. Für die generelle unterschiedliche Besteuerung der Kapital- und der Personengesellschaft wird historisch der Unterschied zwischen der Kapitalgesellschaft als juristische Person und der Personengesellschaft als nur gesamthänderischer Verbund von Personen angeführt²⁶. Diesen Unterschied hat das Zivilrecht aber zunehmend eingeebnet. § 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO erklärt Personengesellschaften (auch die BGB-Gesellschaft) für insolvenzfähig. Der durch das Gesetz vom 27.6.2000 in das BGB aufgenommene § 14 BGB spricht offen von der rechtsfähigen Personengesellschaft²⁷. Rechtsdogmatisch hat der BGH eine jahrzehntelange Aus-

22 Zum Transparenzprinzip s. *R. Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001, 62 ff.

23 Grundlegend *J. Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung, *StuW* 1989, 3, 6 f.; Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, *StuW* 1990, 107 (115 ff.); (Fn. 4), *DStJG* 24 (2001), 49 (88 f., 99 f.).

24 *J. Lang*, Kritik der Unternehmensteuerreform 2008, in FS für W. Reiß, Köln 2008, 379 (388 f.).

25 *J. Lang* (Fn. 4), *DStJG* 24 (2001), 49 (99 f.).

26 Zur historischen Entwicklung der rechtsformabhängigen Besteuerung von Kapitalgesellschaften s. *R. Seer*, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung – Analysen und Perspektiven, Köln 2005, 21 ff., 40 ff.

27 Gesetz über Fernabsatzverträge und andere Fragen des Verbraucherrechts v. 27.6.2000, BGBl. I 2000, 897 (899).

einandersetzung um die Rechtsfähigkeit für die nach außen hin als solche auftretende Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit seinem Urteil vom 29.1.2001 zugunsten der Rechtsfähigkeit der Außen-GbR positiv entschieden²⁸ und damit für den endgültigen Durchbruch der sog. *Gruppentheorie*²⁹ gesorgt. Die Außen-Personengesellschaft ist damit als ein von ihren Gesellschaftern zivilrechtlich zu trennender selbständig rechtsfähiger Verband allgemein anerkannt. Als *Strukturunterschiede* der Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft verbleiben heute im Wesentlichen die Haftungsverfassung, die grundsätzlich freie Übertragbarkeit der Anteile, die Geltung des Mehrheitsprinzips und die Zulassung der Fremddorganschaft³⁰. Wie die empirischen Untersuchungen zeigen (s. oben 1.), verschwimmen jedoch diese verbliebenen Strukturunterschiede in der kautelarjuristischen Praxis bis zur Unkenntlichkeit. Der persönlich haftende Gesellschafter ist bei den Personenhandelsgesellschaften die rare Ausnahme geworden, es dominiert dort die GmbH & Co. KG. GmbH-Anteile sind in der Praxis nur selten frei veräußerbar, da die Geschäftsanteile regelmäßig vinkuliert werden³¹. Ebenso wenig werden sich in der gesellschaftsvertraglichen Ausgestaltung des Mehrheitsprinzips gravierende Unterschiede zwischen den Personengesellschaften und personalisierten GmbH finden lassen. Vor allem finden wir bei der ganz überwiegenden Zahl der GmbH – ebenso wie bei den Personengesellschaften – das *Prinzip der Selbstorganschaft* verwirklicht (s. oben II.). Ich vermag dem 66. Deutschen Juristentag daher *nicht zuzustimmen*, der mehrheitlich beschlossen hat³²:

„Die dualistische Struktur der Unternehmensbesteuerung – Trennungsprinzip bei juristischen Personen und Transparenzprinzip bei Personenunternehmen – hat sich bewährt. Sie entspricht – bei typisierender Betrachtung – zivilrechtlichen Rechtsformunterschieden und sollte daher beibehalten werden.“

Bei typisierender Betrachtung anhand der in der Realität vorfindbaren Rechtsformen (s. oben II.) gelange ich vielmehr – in Übereinstimmung mit *Joachim Lang* – zu dem gegenteiligen Ergebnis. Wenn man überhaupt eine Trennlinie ziehen will, kann diese nicht an der Grenze „Personengesellschaft/Einzelunternehmen vs. Kapitalgesellschaft“, sondern allenfalls an der Grenze „Personenunternehmen (einschließlich der personalistischen GmbH) vs. Publikumsgesellschaft“ verlaufen³³. Vorzugswürdig erscheint mir aber nach wie vor zu sein, die Körperschaftsteuer zu einer selbständigen Unternehmensteuer aus-

28 BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341 (342).

29 Maßgebend begründet von *W. Flume*, Gesellschaft und Gesamthand, ZHR Bd. 136, 177 ff.

30 Siehe *P. Ulmer*, Die höchstrichterlich „enträtselte“ Gesellschaft bürgerlichen Rechts, ZIP 2001, 585 (588); *D. Reuter*, Rechtsfähigkeit und Rechtspersönlichkeit, AcP Bd. 207 (2007), 673 (687 ff.).

31 *J. Meyer* (Fn. 11), GmbHR 2002, 177 (181), schätzt, dass in 90 % aller GmbH-Satzungen Übertragungerschwernisse verankert worden sind.

32 Verhandlungen des 66. Deutschen Juristentages (Stuttgart 2006), Sitzungsberichte, Bd. II/1, München 2006, Q 170, Ziff. 18.

33 *J. Lang* (Fn. 4), DStJG 24 (2001), 49 (100).

zubauen, welche die – auch zivilrechtlich verselbständigten – Personengesellschaften einschließt³⁴.

IV. Scheduläre Besteuerung der Personenunternehmer

1. Mitunternehmerbild des Personengeschafters

Seit dem Einkommensteuergesetz vom 29.3.1920³⁵ verfolgt das deutsche Einkommensteuerrecht für die Qualifikation der Einkünfte eines Personengeschafters das Mitunternehmerkonzept. Mit dem Mitunternehmerkonzept ist die Zurechnung des Gewinns der Personengesellschaft auf die Mitunternehmer als originäre eigene Einkünfte verbunden (*Transparenzprinzip*)³⁶. Die Rechtsprechung und h.M. bezieht das Zurechnungskriterium der Mitunternehmereigenschaft allgemein auf alle Gesellschaften³⁷. Jedoch sind die Anforderungen, welche sie an den Typus eines Mitunternehmers stellt, nicht sehr hoch. Die handelsrechtlichen Gesellschaftsformen der OHG, KG sind nach ihr *Regelbeispiele* für gewerbliche Mitunternehmerschaften. 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. Obwohl ein Kommanditist regelmäßig kein unternehmerisches Engagement zeigt und als bloßer Kapitalgeber fungiert, lässt der BFH selbst davon 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 Teilelemente der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos im Rahmen des Gesamtbildes zwar beide vorhanden sein müssten³⁸, eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative aber durch ein hohes Mitunternehmerrisiko (und umgekehrt) ausgeglichen werden könne³⁹. Das Typusmerkmal der *Mitunternehmerinitiative* steht für den *Einfluss des Gesellschafters auf die Unterneh-*

34 Zuletzt der Vorschlag der *Stiftung Marktwirtschaft, Kommission „Steuergesetzbuch“*, Steuerpolitisches Programm, Berlin 2006, 3 f., 22 ff., 28 ff.; s. auch den Vorschlag der Erfassung aller Gesellschaftsformen u. a. zu einer „steuerjuristischen Person“ von P. Kirchhof, Einkommensteuer-Gesetzbuch, Heidelberg 2003, § 11 (S. 193 ff.).

35 Siehe § 7 Nr. 3 EStG 1920, RGBL. I 1920, 359 (361).

36 BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621) = FR 1995, 649; v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420 = FR 2007, 1058 m. Anm. C. Wältermann.

37 So bereits RFH v. 15.1.1931 – VI A 611/30, RFHE 27, 332 (334); ständige Rspr. des BFH: s. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (769) = FR 1984, 619; v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (621); v. 28.10.1999 – VIII R 66-70/97, BStBl. II 2000, 183 = FR 2000, 254 m. Anm. M. Kempermann; R. Wacker in Schmidt, EStG, Kommentar, 29. Aufl., München 2010, § 15 Rz. 258; G. Haep in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Kommentar, Loseblatt, § 15 Anm. 300 (März 2009).

38 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (769) = FR 1984, 619; v. 28.10.1999 – VIII R 66-70/97, BStBl. II 2000, 183 = FR 2000, 254 m. Anm. M. Kempermann; v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681 = FR 2008, 1017 m. Anm. T. Keß.

39 BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480 = FR 1998, 659; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681. = FR 2008, 1017 m. Anm. T. Keß.

mensentscheidungen der Gesellschaft, das Typusmerkmal des *Mitunternehmers* für seine *Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg der Unternehmung der Gesellschaft*. Selbst aber der gesellschaftsvertragliche Ausschluss des so wieso schon sehr schwach ausgeprägten 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 kann⁴⁰. Angesichts dieses geringen Niveaus des Einflusses auf Unternehmensentscheidungen fragt man sich, warum die h. M. überhaupt am Merkmal der Mitunternehmerinitiative festhält⁴¹. Das wichtigere Typusmerkmal bleibt daher bei einem Kommanditisten die Beteiligung am Erfolg der Unternehmung durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und des Geschäftswerts der Gesellschaft. Hier lassen sich etwas 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 hält⁴². Letztlich wird hier ein *Mitunternehmer fingiert*.

Es bleiben damit lediglich *Extremfälle* übrig, in denen ein *Kommanditist ausnahmsweise einmal kein Mitunternehmer* i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 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 besonderer Gründe hinausgekündigt werden kann⁴³. 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*⁴⁴. In der auch heute noch relevanten Referenzentscheidung des BFH vom 24.1.1980 traten Arbeitnehmer als Kommanditisten in die KG, die zugleich ihre Arbeitgeberin war, mit Beteiligungen

40 BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 = FR 1988, 248; v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 = FR 1994, 508; zum Ausschluss der Mitunternehmerinitiative s. BFH v. 11.10.1988 – VIII R 328/83 – BStBl. II 1989, 762 = FR 1989, 307.

41 Mit Recht krit. B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993, § 9 II 3 b), S. 384 f.; W. Schön, Der Große Senat des BFH und die Personengesellschaft, StuW 1996, 275 (286).

42 BFH v. 24.1.1980 – IV R 156/78, IV R 157/78, BStBl. II 1980, 271 = FR 1980, 272; v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 = FR 1988, 248; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480 = FR 1998, 659; v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 = FR 2001, 193 m. Anm. M. Kempermann.

43 BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408 f.); v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (672); v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663 (664) = FR 1981, 515; v. 15.10.1981 – IV R 52/79, BStBl. II 1982, 342 (343 f.) = FR 1982, 300.

44 BFH v. 24.1.1980 – IV R 156/78, IV R 157/78, BStBl. II 1980, 271 = FR 1980, 272; v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156; v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515 = FR 1996, 631; v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942 = FR 2008, 226.

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 aber 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 Todesfalle 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 i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Alt. 2 EStG auch noch die Gehälter der arbeits- und sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer qualifizierten Kommanditisten zu⁴⁵. Damit sind nach der Rechtsprechung selbst *Zwerg-Kommanditanteile am Unternehmen des Arbeitgebers* geeignet, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) in mitunternehmerische Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG *umzuqualifizieren*. Der vom *Jubilar* bereits vor 30 Jahren an dieser Rechtsprechung geäußerten Kritik ist unverändert zuzustimmen: Die Umqualifizierung der Einkünfte ist vom Gesetzeszweck der Norm nicht mehr getragen, wenn untergeordnete Arbeitnehmer, die keine „Chef“-Funktion besitzen (z.B. Sachbearbeiter, kaufmännische Angestellte, Sekretärinnen) an der Gesellschaft beteiligt oder unbeteiligt werden⁴⁶. De lege ferenda stellt sich allgemein die Frage, ob der schlichte Kommanditist als „Mitunternehmer“ zutreffend kategorisiert wird.

2. Hybrides Einkunftsartenbild des Personenkaptalgesellschafters

a) Kapitalanleger in der Phase der Beteiligung

Ganz anders wertet § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG die laufende Einkunftserzielung des Personenkaptalgesellschafters. Der Vorschrift können wir entnehmen, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit seinen Dividenden und Gewinnausschüttungen Einkünfte 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 (s. unten b)), 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 ertragsteuerlichen Sinne macht*, sondern vielmehr vermögensverwaltender Natur ist. Denn sowohl § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als auch § 17 EStG würden über

45 BFH v. 24.1.1980 – IV R 156/78, IV R 157/78, BStBl. II 1980, 271 (274) = FR 1980, 272.
46 J. Lang (Fn. 1), a. a. O., 317.

keinen Anwendungsbereich verfügen, wenn jedes Mitglied einerwerbenden juristischen Person einem Typus „unternehmerischer Kapitalgesellschaftler“⁴⁷ zugeordnet werden könnte. Dies bedeutet, dass selbst Gewinnausschüttungen einer GmbH, die sie an einen beherrschenden Gesellschafter (ggf. sogar an ihren Alleingesellschafter) leistet, bei diesem grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen sind. An diese Qualifikation hat sich nicht nur die steuerliche Praxis gewöhnt; auch in der Steuerrechtsdogmatik wird sie kaum in Frage gestellt⁴⁸. Die h.M. behandelt den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft damit grundsätzlich als einen *Kapitalanleger kraft Rechtsform* unabhängig davon, welchen unternehmerischen Einfluss er auf die Kapitalgesellschaft ausübt. Der wirtschaftlichen Realität wird das Kapitalgeber-Bild jedenfalls für den beherrschenden GmbH-Gesellschafter aber nicht gerecht. Er trägt regelmäßig mindestens ein ebenso großes „Unternehmerrisiko“ wie ein Kommanditist und entfaltet keine mindere „Unternehmerinitiative“; ganz im Gegenteil, regelmäßig ist er sogar der eigentliche Motor der personalistischen GmbH (s. bereits oben II.). Die scheduläre Einteilung „Kommanditist = Mitunternehmer“, „GmbH-Gesellschafter = bloßer Kapitalgeber“ widerspricht auf krasse Weise der Wirklichkeit und ist *willkürlich*.

b) Verfehlte Rechtsfolge der Abgeltungsteuer

Diese Einteilung könnte vielleicht hingenommen werden, wenn sich die steuerlichen Folgen nicht fundamental unterscheiden würden. Seit dem 1.1.2009 gilt dies nicht bloß für die Einkünfteermittlungsmethode und den Zeitpunkt der Besteuerung. Vielmehr unterfallen die Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. §§ 32d Abs. 1, 43a Abs. 5 EStG grundsätzlich der 25%igen Abgeltungsteuer. Mit der Einführung der Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber das grundlegende Prinzip einer *synthetischen Einkommensteuer* verlassen. Die abgeltende Besteuerung bewirkt eine *sondertarifierende Schedule*⁴⁹. Sie erfasst nicht nur die laufenden Kapitalerträge, sondern durch eine 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*⁵⁰. Dem Steuerpflichtigen gewährleistet sie Anonymität, erübrigt die Steuererklärungspflicht und trifft so auf gesteigerte Akzeptanz. Für die Banken und Kreditinstitute

47 Zu diesem Typus R. Seer/M. Krumm, Die unternehmerische Kapitalgesellschaftsbeteiligung, in FS für N. Herzig, München 2010, 45 (53 ff.).

48 Eine Ausnahme bildet H.-J. Pezzer, Die Besteuerung des Anteilseigners, DStJG 25 (2002), 37, (38 ff.); dagegen in der traditionellen Sichtweise verbleibend W. Heinicke, Die Einkünfte des Gesellschafters einer GmbH, DStJG 20 (1997), 285 (287 ff.); D. Piltz, Beteiligungserträge, DStJG 30 (2007), 211 (220 ff.).

49 Siehe im Einzelnen den Überblick bei J. Lang in Tipke/Lang (Fn. 5), § 9 Rz. 492 ff.

50 Siehe R. Seer, Die Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und Europäische Herausforderungen, Verhandlungen des 66. DJT (Stuttgart), Band II/1, München 2006, Q 147.

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 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 erkauft⁵¹. Erwerbsaufwendungen werden nur noch pauschaliert in Höhe des Sparer-Pauschbetrages von 801 Euro (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG) abgezogen. Mit der Abgeltungsteuer ist eine *objektsteuerähnliche Bruttobesteuerung* verbunden. Mangels eines echten Veranlagungswahlrechts⁵² kann es dadurch zu einer *Übermaßbesteuerung* kommen. Die scheduläre Anknüpfung an die Einkunftsart „Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)“ bewirkt 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. Stattdessen unterliegt der Gewinn – wie bisher – gem. § 3 Nr. 40 lit. 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. Auf die nicht als Publikumsgesellschaft organisierte personalistische Kapitalgesellschaft, also auf die typische GmbH (s. oben II.), passt die Abgeltungsteuer nicht.

51 Zutreffend J. Englisch, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik an der Abgeltungssteuer, StuW 2007, 221 ff.

52 Die in § 32d Abs. 6 EStG eröffnete Wahlveranlagung führt lediglich zu einer Günstigerprüfung beim individuellen Steuersatz, nicht aber zu einem über § 20 Abs. 9 EStG hinausgehenden Abzug von Werbungskosten oder einer weitergehenden Verlustverrechnung.

In einem sehr späten Stadium des Gesetzgebungsverfahrens ist dies schließlich auch dem Gesetzgeber aufgefallen⁵³. 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. (s. im Folgenden c)) eine 25 %ige Beteiligungsgrenze (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 lit. 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. (zu dessen Hintergrund s. c)) wird nicht näher begründet und überrascht. Ergänzend nennt § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 lit. b) EStG den Fall einer geringeren, mindestens 1 %igen Beteiligung an einer Berufsträgersgesellschaft. Diese Rückausnahmen führen aber nicht zur vollen synthetischen Normalbesteuerung, sondern zum Teileinkünfteverfahren mit der *system- und verfassungswidrigen Restriktion des § 3c Abs. 2 EStG*⁵⁴. Bis zur Schwelle der 25 %igen Beteiligungsgrenze bleibt mangels Optionsmöglichkeit 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. *Unternehmensbesteuerung und Abgeltungsteuer sind leider nicht aufeinander abgestimmt*. Ihr mangelndes Zusammenspiel führt zu willkürlichen Besteuerungsergebnissen und zur unerträglichen Verkomplizierung des Steuerregimes.

c) Mutation des Kapitalgebers zum gewerblichen Unternehmer bei Veräußerung der Beteiligung

Abweichend von § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG erklärt § 17 EStG im Veräußerungsfall den Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Nach § 20 Abs. 8 EStG genießt diese Zuordnung mit der Folge Vorrang, dass das Regime der Abgeltungsteuer nun plötzlich keine Anwendung findet. Was rechtfertigt diesen Regimewechsel? Historisch lässt sich die Regelung des § 17 EStG auf das Einkommensteuergesetz 1925 vom 10.8.1925⁵⁵ zurückführen. Die Vorgängernorm des § 30 EStG

53 Siehe Bericht des Finanzausschusses v. 8.11.2007, BT-Drucks. 16/7036, 14.

54 Dazu im Einzelnen R. Seer, Die steuerliche Behandlung von Verlusten aus unternehmerischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, FS für U. Hüffer, München 2010, 937 (946 ff.).

55 RGBL. I 1925, 189.

1925 sollte klarstellen, dass auch Einkünfte aus der *Unternehmensveräußerung* als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind⁵⁶. Als *wesentlich* definierte § 30 Abs. 3 Satz 2 EStG 1925 eine Beteiligung, 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 stellte § 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 auch ganz offen mit dessen *mitunternehmerischen Charakters*⁵⁷. Den Mitunternehmergedanken verfolgte das EStG 1925 aber nur *inkonsequent*⁵⁸. 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 später fest⁵⁹.

Die gesetzgeberische „Wertentscheidung zugunsten des Mitunternehmerbegriffs“⁶⁰ sahen sowohl der BFH⁶¹ als auch die Einkommensteuerkommission 1964 und die Steuerreformkommission 1971 als den tragenden Grund für die Steuerbarkeit des Veräußerungs-/Liquidationsgewinns an⁶². Dem folgte das BVerfG schließlich in seinem Beschluss vom 7.10.1969, wo es die in § 17 Abs. 1 EStG 1934/1965 getroffene Grenze der 25 %-Beteiligung als mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar billigte⁶³. Es wies auf den mit einer mehr als 25 %igen Beteiligung verbundenen gesteigerten Einfluss auf die

56 J. Lang (Fn. 1), 502.

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

58 J. Wolff-Diepenbrock, Zur Entstehungsgeschichte und Systematik des § 17 EStG, FS für Klein, Köln 1994, 875 (878).

59 So § 17 EStG 1934, RGBl. I 1934, 1005, und nach dem 2. Weltkrieg s. Steueränderungsgesetz v. 14.5.1965, BGBl. I 1965, 377.

60 So J. Lang (Fn. 1), a. a. O., 502; zum einkommensteuerlichen Belastungsgrund des § 17 EStG a. F. ausf. S. Schneider in Kirchhof/Söhn, EStG, Loseblatt, § 17 Rz. A 44 ff. (Oktober 2000).

61 BFH v. 21.7.1960 – IV 330/57 U, BStBl. III 1960, 409 (410); v. 27.8.1964 – IV 204/62 U, BStBl. III 1964, 624 (625); v. 6.10.1966 – I 35/64, BStBl. III 1967, 45 (46); v. 4.11.1992 – X R 33/90, BStBl. II 1993, 292 (294) = FR 1993, 128; v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809 (811 f.) = FR 2002, 31 m. Anm. M. Wendt; v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861 (863); zuletzt BFH v. 14.9.2007 – VIII B 15/07, BFH/NV 2008, 61 (62).

62 Bericht der *Einkommensteuerkommission*, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, BMF-Schriftenreihe, Bd. 7, Bonn 1964, 184; Gutachten der *Steuerreformkommission* 1971, Gutachten, Teil II, BMF-Schriftenreihe, Bd. 17, Bonn 1971, Rz. 111.

63 BVerfG v. 7.10.1969 – 2 BvL 3/66, 2 BvR 701/64, BVerfGE 27, 111 (128 ff.).

Geschäftspolitik und das Ausschüttungsverhalten der Gesellschaft im Sinne einer *Sperrminorität* hin⁶⁴. Diese Rechtsprechung hat das BVerfG später in zwei Kammerbeschlüssen bestätigt⁶⁵. Der zu mehr als 25 % am Stammkapital einer GmbH beteiligte Gesellschafter besitzt in der Tat in bestimmten grundlegenden Entscheidungen eine *Blockierposition*⁶⁶. In *grundlegenden Strukturentscheidungen* sind Vorstand bzw. Geschäftsführung sowie Mehrheitsgesellschafter 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 dadurch eine *unternehmerische Qualität*⁶⁷. Unverständlich bleibt jedoch, warum sich die dadurch begründete mitunternehmerähnliche Stellung *erst im Veräußerungs- oder Liquidationsfalle* zeigen soll⁶⁸. Das vorgenannte Einflusspotential besitzt der wesentlich Beteiligte doch gerade schon während der Dauer seiner 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 näher IV., V.).

Seit der Neufassung des § 17 EStG durch das sog. Steuersenkungsgesetz 2000 vom 23.10.2000⁶⁹ geht es allerdings nur noch um die Gleichbehandlung des Veräußerungs- mit dem Ausschüttungsfalle. Dabei erschließt sich der Sinn der 1 %-Schwelle nicht. Gesellschaftsrechtlich ist sie unbedeutend⁷⁰. 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 bereits den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen⁷¹. Spätestens seitdem die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit der Einführung der sog. Abgeltungsteuer generell die Veräußerung im Streubesitz befindlicher An-

64 BVerfG (Fn. 63), a. a. O., 129, unter Bezugnahme auf BVerfG v. 14.12.1966 – 1 BvR 496/65, BVerfGE 21, 6 (11), für eine erweiterte Haftung nach § 115 RAO.

65 BVerfG v. 20.11.1984 – 1 BvR 727/82, GmbHR 1985, 308; v. 3.5.2005 – 2 BvR 736/03, HFR 2005, 780.

66 Siehe die Analyse von R. Seer (Fn. 54), a. a. O., 940.

67 Ebenso M. Kröner, Ausweitung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, StbJb. 1997/98, 193 (201 f.).

68 Siehe R. Seer (Fn. 54), a. a. O., 940 f.

69 BGBl. I 2000, 1433.

70 P. Heinemann, Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privater Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes, Diss., Frankfurt/M. u. a. 2002, 135.

71 M. Desens, Das Halbeinkünfteverfahren, Diss., Köln 2004; 155 ff.; D. Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., Köln 2010, § 17 Rz. 2; a. A. wohl U. Wäckerlin, Betriebsausgabenabzugsbeschränkung und Halbeinkünfteverfahren, Diss., Berlin 2006, 145 f.

teile an Kapitalgesellschaften umfassen (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG⁷²), ist § 17 EStG insoweit systematisch deplatziert und führt zu einer *zufälligen Schedulesbesteuerung*.

d) Arbeitnehmerbild des geschäftsführenden Personenkapitalgesellschafters

Ebenso unreflektiert wie die h.M. den Personenkapitalgesellschaftler zum *Kapitalgeber kraft Rechtsform* macht, erklärt sie den geschäftsführenden Personenkapitalgesellschaftler (z.B. den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH) zum *Arbeitnehmer kraft Anstellungsvertrag*⁷³. Lediglich *Walter Drenseck* hat im Hinblick auf die Rechtsprechung des für die Umsatzsteuer zuständigen V. Senats des BFH daran Zweifel geäußert⁷⁴. Der V. Senat hält es für den Bereich der Umsatzsteuer für möglich, dass ein Geschäftsführer einer GmbH seine Dienstleistung als *selbständiger Unternehmer* i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG gegenüber der GmbH erbringt⁷⁵. Der Senat hat seine früher vertretene sog. *Organtheorie* aufgegeben, wonach ein GmbH-Geschäftsführer bereits deshalb unselbständig sei, weil er nach § 37 Nr. 1 GmbH als Organ der Gesellschaft den Weisungen der Gesellschafterversammlung unterliegt⁷⁶. Ein besonderes Gewicht legt der Senat darauf, ob der Geschäftsführer ein *eigenes Unternehmerrisiko* trägt⁷⁷. Ganz anders entschied jüngst der BFH in seinem Urteil vom 23.4.2009⁷⁸. Dort ging es um die Lohnsteuer-Haftung einer GmbH 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 (s. unten V.2) – als *Arbeitnehmer*. Zur Begründung führte das Gericht an, dass zwischen der Organstellung und dem Anstellungsvertrag zu unterscheiden sei. Zwar unterliege der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer faktisch keiner Direktionsmacht eines von ihm personenverschiedenen

72 Eingeführt mit Wirkung vom 1.1.2009 durch das sog. Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 1912 (1917).

73 Aus der Kommentarliteratur s. *T. Eisgruber* in Kirchhof (Fn. 71), § 19 EStG Rz. 27, 54; *B. Thürmer* in Blümich, EStG, Kommentar, München, § 19 Rz. 120 „gesetzlicher Vertreter einer Kapitalgesellschaft“; *H. Pflüger* in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 37), § 19 EStG Anm. 60 a.E. (September 2009).

74 *W. Drenseck* in Schmidt (Fn. 37), § 19 EStG in der Voraufgabe 2009 Rz. 15 unter „Gesetzlicher Vertreten einer Kapitalgesellschaft“; nunmehr in der Neuauflage kürzer unter „Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft“; s. aber auch *U. Huber/L. Macher*, Der GmbH-Geschäftsführer als selbständig oder nichtselbständig Tätiger? Entwicklung und Tendenzen im Steuerrecht, FS für W. Küttner, München 2006, 67 (70 ff.).

75 BFH v. 10.3.2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730.

76 BFH v. 9.10.1996 – XI R 47/96, BStBl. II 1997, 255.

77 Allerdings hat der EuGH in einem niederländischen Fall einem 100 %igen GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer die Unternehmereigenschaft hinsichtlich seiner Geschäftsführungsleistungen abgesprochen, s. EuGH v. 18.10.2007 – Rs. C-355/06 – van der Steen, UR 2007, 889.

78 BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BFHE 225, 33 = FR 2009, 1069 m. Anm. *W. Bergkemper* = DStRE 2009, 1355.

Organs oder Gesellschafter. Dadurch werde er aber von den Weisungen und der Kontrolle der Gesellschafterversammlung nicht freigestellt. Die Personenidentität von Geschäftsführer und (Mehrheits-)Gesellschafter ändere daran nichts⁷⁹. Damit *isoliert* der VI. Senat das *Anstellungsverhältnis* von den konkreten gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten und stellt typologisch für die die Lohnsteuer begründende Arbeitnehmereigenschaft ausschließlich auf die konkrete Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses ab. Ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer ist danach grundsätzlich nicht anders zu beurteilen als ein Fremdgeschäftsführer und ist nach Auffassung der Rechtsprechung grundsätzlich *Arbeitnehmer kraft Anstellungsvertrag*.

Zusammenfassend bietet die Besteuerung geschäftsführender Personenkapitalgesellschaften (so auch des geschäftsführenden Einpersonen-Kapitalgesellschafters) das folgende *bunte Einkunftsarten-Graffiti*: Aufgrund seiner Kapitaleinlage ist er Kapitalgeber und erzielt laufende, abgeltend mit 25 % besteuerte Kapitaleinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Davon isoliert ist er als Geschäftsführer aufgrund seines Anstellungsvertrages nichtselbständig und erzielt lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 19 Abs. 1 Nr. 1, 38 Abs. 1 EStG). Im Veräußerungsfall jedoch wird er in einer Gesamtschau plötzlich unternehmerisch tätig und erzielt gem. § 17 Abs. 1 EStG gewerbliche Einkünfte. Eine weitere Farbe erhält das Graffiti schließlich im Falle der sog. Betriebsaufspaltung⁸⁰, wenn der geschäftsführende Personenkapitalgesellschafter der Kapitalgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. In diesem Fall mutiert er zum gewerblichen Unternehmer mit der Folge, dass seine Kapitalgesellschaftsbeteiligung zum Betriebsvermögen (bei Mehrpersonenverhältnissen: zum Sonderbetriebsvermögen II⁸¹) des sog. Besitzunternehmens zählt⁸². Laufende Ausschüttungen der GmbH werden in diesem Fall als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt; das Geschäftsführergehalt soll aber davon weiter unangetastet zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) gehören⁸³. Demgegenüber werden die Einkünfte des tätigen Mitunternehmers einer Personengesellschaft nicht isoliert betrachtet, sondern *sämtlich* den gewerblichen Einkünften nach § 15 Abs. 1 Satz 1

79 BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BFHE 225, 33 (38) = FR 2009, 1069 m. Anm. W. Bergkemper.

80 Zur Entwicklung und Ausdehnung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung krit. R. Seer, Gewerbesteuerliche Merkmalübertragung als Sachgesetzlichkeit der Betriebsaufspaltung BB 2002, 1833; K.-D. Drüen, Über konsistente Rechtsfortbildung – Rechtsmethodische und verfassungsrechtliche Vorgaben am Beispiel des richterrechtlichen Instituts der Betriebsaufspaltung, GmbHR 2005, 69.

81 Krit. dazu N. Schneider, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, Diss. Bochum, Köln 2000, 219 ff.

82 BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772 = FR 2007, 1062; ausf. R. Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 37), § 15 EStG Anm. 822, 823 (März 2009), m. w. N.

83 So das heute noch (weithin unreflektiert) angewandte Urteil des BFH v. 9.7.1970 – IV R 16/69, BStBl. II 1970, 722; s. auch R. Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 37), § 15 EStG Anm. 826.

Nr. 2 EStG gezählt⁸⁴. Es ist schon erstaunlich, mit welchem Gleichmut die h.M. dieses Steuerarten-Durcheinander hinnimmt. Ziel einer sachgerechten Besteuerung kann es doch nur sein, Personenunternehmer nach Maßgabe ihres wirtschaftlichen Erfolges mit begrenztem Vollzugaufwand gleichmäßig zu besteuern. Dieses Ziel hat das derzeit bunte Steuerartenchaos aus den Augen verloren!

V. Seitenblick in benachbarte Rechtsgebiete

1. Rechtslage in Österreich

Nach dem durch das nationalsozialistische Deutsche Reich 1938 erzwungenen „Anschluss“ (der de facto Annexion) Österreichs galt auch dort das materielle und formelle Steuerrecht des Deutschen Reichs. Da dieses Recht 1945 im Wesentlichen übernommen worden ist⁸⁵, entspricht das österreichische Einkommensteuergesetz strukturell dem deutschen. Seit den achtziger Jahren des vergangenen Jahrhunderts hat der österreichische Gesetzgeber aber Änderungen vorgenommen, welche auch die deutsche Rechtsentwicklung beeinflussen. Das eingangs beschriebene Einkunftsarten-Recht finden wir traditionell auch in Österreich. Nach wie vor verfolgt § 23 Nr. 2 öEStG für Personengesellschaften das deutsche Mitunternehmerkonzept (dazu oben IV.1). Ebenso gehören Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft nach § 27 Abs. 1 Nr. 1 öEStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, ohne dass die Vorschrift nach dem Umfang der Beteiligung unterschiede. Aufgrund des jüngeren (umgekehrten) Einflusses Österreichs auf die deutsche Steuergesetzgebung finden wir eine weitere Parallele: Die durch die Gewinnausschüttungen gerierten Kapitaleinkünfte unterliegen – ähnlich der deutschen Abgeltungsteuer – nach §§ 97 Abs. 1 Satz 2, 93 Abs. 2 Nr. 1 lit. a) öEStG der bereits 1993 eingeführten sog. österreichischen *Endbesteuerung*⁸⁶. Ursprünglich beschränkte § 31 öEStG im Veräußerungsfall die Steuerbarkeit – wie § 17 dEStG – ebenfalls auf wesentliche Beteiligungen. Nach dem deutschen Vorbild stand dafür der Vergleich zu Mitunternehmern (s. oben IV.2.c) Pate⁸⁷. Parallel zur Entwicklung in Deutschland ist die Grenze später in § 31 Abs. 1 öEStG sukzessive auf schließlich 1 % ab dem Jahre 2001 abgesenkt worden⁸⁸. Während in Deutschland auf diese Veräußerungsgewinne das Teileinkünfteverfahren Anwendung findet, gilt in Österreich gem. § 37 Abs. 1, Abs. 4 Nr. 2 lit. b) öEStG das sog. Halbsatzverfah-

84 Allerdings soll die sog. mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verdrängen, s. BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325 (328) = FR 1996, 748; v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; dazu s. R. Gluth (Fn. 82), a. a. O., Anm. 780 m. w. N. Dies ändert an der Gewerblichkeit der Einkünfte (Besitzunternehmen ggf. nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) aber nichts.

85 Siehe W. Doralt/H. G. Ruppe, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Wien 2007, Rz. 10.

86 Endbesteuerungsgesetz, öBGBI. 11/1993 u. 818/1993.

87 H. G. Ruppe, Die „Veräußerung bestimmter Beteiligungen“, FS für G. Stoll, Wien 1990, 121, 122 f.

88 Zur historischen Entwicklung s. etwa S. Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, Kommentar, 2. Aufl., Wien 2009, § 31 Rz. 1.

ren. Im Unterschied zur deutschen Regelung des § 17 dEStG ordnet § 31 öEStG den Veräußerungsgewinn aber nicht den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern den sonstigen Einkünften (privaten Veräußerungseinkünften) zu.

Sind bis dahin die Gemeinsamkeiten gerade zu auffällig, besteht ein bemerkenswerter *Unterschied bei der Behandlung der Gesellschafter-Geschäftsführer*. In einer Grundsatzentscheidung vom 9.12.1980 hatte der österreichische Verwaltungsgerichtshof (VwGH) mit seiner bisherigen Judikatur gebrochen und die Arbeitnehmereigenschaft eines GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführers dann verneint, wenn dieser kraft seiner Stellung als Gesellschafter – auf Grund der Höhe seines Geschäftsanteils oder auf Grund einer gesellschaftsrechtlichen Sperrminorität – nicht zu einer Geschäftsführung gegen seinen Willen gezwungen werden kann⁸⁹. Der VwGH rügte, dass sich die bis dato gegenteilige h. M. in Österreich und Deutschland mit dem Tatbestandsmerkmal der Weisungsabhängigkeit inhaltlich überhaupt nicht auseinandergesetzt habe. Wenn gegen den Willen des Gesellschafter-Geschäftsführers keine abweichenden Gesellschafterbeschlüsse in der Gesellschafterversammlung fassbar seien, könne keine Rede davon sein, dass der Geschäftsführer den Weisungen eines anderen unterworfen sei⁹⁰. Daher erziele der Gesellschafter-Geschäftsführer keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 öEStG), sondern aus *sonstiger selbständiger Arbeit* (§ 22 Nr. 2 öEStG). Im unmittelbaren Anschluss an diese Entscheidung hat der österreichische Gesetzgeber mit dem Abgabenänderungsgesetz vom 15.12.1981⁹¹ zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten die Rechtsprechung gesetzlich verankert und generalisiert. Seitdem qualifiziert § 22 Nr. 2, 2. Spiegelstrich öEStG Gehälter und sonstige Vorteile, die Kapitalgesellschaften wesentlich Beteiligten (insbesondere wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern) für deren Dienstleistung gewähren, als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit⁹². Nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft werden dagegen als Arbeitnehmer behandelt (s. § 25 Abs. 1 Nr. 1 lit. b) öEStG).

Da die Einkünfte aus selbständiger Arbeit – wie in Deutschland – zu den Gewinneinkünften zählen, stellt sich darüber hinaus die Frage, ob die Beteiligung Betriebsvermögen des Einzelbetriebs des selbständigen Gesellschafter-Geschäftsführers mit der Folge darstellt, dass sowohl laufende Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer als auch ein Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zuzurechnen sind. Dies hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch grundsätzlich verneint⁹³. Die Rechtsprechung will unter § 22 Nr. 2 öEStG nur dienstnehmerähnliche Leistungen fassen. Das Interesse eines Gesellschafters sei darauf gerichtet, möglichst hohe Gewinnausschüttungen zu empfangen.

89 VwGH v. 9.12.1980 – Z 1666, 2223, 2224/79, Slg. 5535 (F), 328.

90 VwGH (Fn. 89), 331 ff.

91 öBGBI. Nr. 620/1981.

92 Zu den einzelnen Fällen s. A. Baldauf in Jakom (Fn. 88), § 22 Rz. 106 ff.

93 VwGH v. 25.10.1994 – 94/14/0071, Slg. 6931 F/1994; zur weiteren Rspr. ausf. M. Gruber, Die Zuordnung der GmbH-Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers zum Betriebs- oder Privatvermögen, SWK 2009, 953.

Dagegen sei das Interesse eines Geschäftsführers auf ein möglichst hohes Gehalt gerichtet. Dieser natürliche Interessengegensatz stehe einer Zusammenfassung entgegen⁹⁴. Nur wenn die Beteiligung erworben worden wäre, um in die Position des Geschäftsführers zu gelangen, könnte etwas anderes gelten. Letztlich bietet das österreichische Einkommensteuerrecht damit ein ähnlich buntes Bild der Besteuerung der Personenunternehmer wie das deutsche. Allerdings wird der geschäftsführende Personenkaptalgesellschafter nicht mehr als bloßer Arbeitnehmer, sondern als *Selbständiger* behandelt.

2. Sozialversicherungsrecht

Im Einklang mit dem österreichischen Verwaltungsgerichtshof und im Unterschied zum BFH würdigt das Bundessozialgericht (BSG) den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH entsprechend seiner tatsächlichen wirtschaftlichen Stellung. Für die Abgrenzung zwischen einer selbständigen und nichtselbständigen Tätigkeit ist nach dem BSG das Gesamtbild der Arbeitsleistung entscheidend und eine *Gesamtwürdigung aller maßgebenden Umstände* vorzunehmen⁹⁵. In seinem Urteil vom 9.11.1989 hat der 11. Senat des BSG sogar eine kaufmännische Angestellte einer GmbH, die nicht deren Geschäftsführerin, aber deren Alleingesellschafterin war, als Selbständige eingeordnet⁹⁶. 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 aber als eine so starke Rechtsmacht, dass sie das Direktionsrecht des Geschäftsführers überlagert⁹⁷. Da keine Anhaltspunkte für ein bloßes „Strohfrau“-Verhältnis ersichtlich waren, verneinte das BSG ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis. Für die Position des *Geschäftsführers einer GmbH* hat der 12. Senat des BSG in seiner Entscheidung vom 24.11.2005 die folgenden Leitlinien getroffen⁹⁸:

„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 beschäftigt⁹⁹. 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

94 Deziert a. A. dagegen N. Zorn, GmbH-Beteiligung als Betriebsvermögen des selbständigen Gesellschafter-Geschäftsführers, RdW 1991, 90.

95 BSG v. 23.6.1994 – 12 RK 72/92, NJW 1994, 2974; v. 17.5.2001 – B 12 KR 34/00 R, SozR 3-2400 § 7 Nr. 17 = GmbHR 2001, 668.

96 BSG v. 9.11.1989 – 11 RAr 39/89, BSGE 66, 69; s. a. BSG v. 17.5.2001 – B 12 KR 34/00 R, SozR 3-2400 § 7 Nr. 17 = GmbHR 2001, 668.

97 BSG v. 9.11.1989 – 11 RAr 39/89, BSGE 66, 69 (71).

98 BSG v. 24.11.2005 – B 12 RA 1/04 R, BSGE 95, 275 (276).

99 BSG v. 18.4.1991 – 7 RAr 32/90, SozR 3-4100 § 168 Nr. 5 S. 8 = GmbHR 1992, 172 (173); v. 8.12.1994 – 11 RAr 49/94, SozR 3-4100 § 168 Nr. 18 S. 45 = NJW-RR 1995, 993 (994); v. 30.6.1999 – B 2 U 35/98 R, SozR 3-2200 § 723 Nr. 4 S. 15; v. 17.5.2001 – B 12 KR 34/00 R, SozR 3-2400 § 7 Nr. 17 S. 57 = GmbHR 2001, 668 (669).

Organ die interne Willensbildung und vertritt die Gesellschaft nach außen. Ein von seinem abweichender Wille der GmbH und eine Bindung hieran sind ausgeschlossen¹⁰⁰. 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 ausgeschlossen¹⁰¹.

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 versicherungspflichtig¹⁰². Dasselbe gilt für einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der weder über die Mehrheit der Gesellschaftsanteile noch über eine Beschlüsse in der Gesellschafterversammlung verhindernde Sperrminorität verfügt¹⁰³. Besitzt er dagegen diese Sperrminorität oder kann er seinen Willen sogar als Mehrheitsgesellschafter in der Gesellschafterversammlung durchsetzen, ist er regelmäßig ein Selbständiger¹⁰⁴.

VI. Neuausrichtung der Besteuerung des Personenkapitalgesellschafters

1. Selbständigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers

Der BFH sieht in der sozial- und arbeitsrechtlichen Einordnung der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen (s. V.2) lediglich ein Indiz für deren Selbständigkeit oder Unselbständigkeit. Von einer Entscheidung zu § 3 Nr. 62 EStG abgesehen¹⁰⁵ befasst sich der BFH inhaltlich nicht mit der ausgefeilten Judikatur des BSG. Schon vor 25 Jahren stellte der Jubilar fest, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung keine Gründe dafür anführe, *warum* Sinn und Zweck des Steuergesetzes einen anderen Inhalt des Arbeitnehmerbegriffs verlangen als das Arbeits- und Sozialversicherungsrecht¹⁰⁶. Vor allem der für die lohnsteuerrechtlichen Frage zuständige VI. Senat hätte dazu aber allen Grund gehabt. Denn es ist nicht erkennbar, warum die einkommensteuerrechtliche Teleologie den Kreis lohnsteuerpflichtiger Arbeitnehmer – von keiner Versicherungspflicht unterliegenden Nichtselbständigen wie z.B. Beamten, Richtern und Soldaten abgesehen – über den Kreis der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten ausdehnen sollte. Die Lohnsteuer ist lediglich eine auf eine bestimmte

100 BSG v. 6.3.2003 – B 11 AL 25/02 R, SozR 4-2400 § 7 Nr. 1 S. 3 f. = GmbHR 2004, 494 (496).

101 Mit ergänzendem Hinweis auf BGH v. 22.9.2005 – IX ZB 55/04, WM 2005, 2191.

102 BSG v. 18.12.2001 – B 12 KR 10/01 R, SozR 3-2400 § 7 Nr. 20 = GmbHR 2002, 324.

103 BSG v. 6.3.2003 – B 11 AL 25/02 R, SozR 4-2400 § 7 Nr. 1 = GmbHR 2004, 494; BSG v. 4.7.2007 – B 11a AL 5/06 R, SozR 4-2400 § 7 Nr. 8 = GmbHR 2007, 1324.

104 BSG v. 24.11.2005 – B 12 RA 1/04 R, BSGE 95, 275 (276); v. 25.1.2006 – B 12 KR 30/04 R, GmbHR 2006, 645.

105 BFH v. 2.12.2005 – VI R 16/03, BFH/NV 2006, 544.

106 J. Lang, Die Einkünfte des Arbeitnehmers – steuerrechtssystematische Grundlegung, DStJG 9 (1985), 15 (24 ff.).

Einkunftsart entfallende Vorauszahlungssteuer des Arbeitnehmers¹⁰⁷. Der Steuerabzug an der Quelle des Arbeitgebers dient dem *fiskalischen Sicherungsinteresse* und der verfahrensrechtlichen Entlastung des Staates durch die Inanspruchnahme Dritter (der Arbeitgeber)¹⁰⁸. Da ein Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich und eigenverantwortlich Einkommensteuererklärungen abzugeben hat und sowieso zur Einkommensteuer veranlagt wird, ist kein besonderes Steuersicherungsinteresse des Staates erkennbar. Die Finanzbehörde kann seine steuerlichen Verhältnisse nach § 194 Abs. 2 AO in die bei der GmbH durchzuführende Außenprüfung einbeziehen, wenn dies im Einzelfall zweckmäßig ist. Die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Gesellschafter-Geschäftsführers ist gesichert. Darüber hinausgehende Steuervollzugsvorteile in Gestalt von Skaleneffekten¹⁰⁹ existieren nicht. Es lässt sich daher nicht begründen, warum der Kreis der Lohnsteuerpflichtigen durch eine über das Arbeits- und Sozialrecht hinausgehende (extensive) Auslegung des Arbeitnehmerbegriffs auf Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erweitert werden müsste¹¹⁰. Ganz im Gegenteil, aus teleologischer Sicht liegt es nahe, dass der von der Sachmaterie des Sozialversicherungsrechts erfasste Kreis nicht-selbständiger Versicherungspflichtiger (*umgekehrt*) eher weiter als im Lohnsteuerrecht zu ziehen ist. Die Entscheidung über die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit entscheidet dort nämlich *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 Altersversorgung¹¹¹, 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.

107 W. Drenseck in Schmidt (Fn. 37), § 38 EStG Rz. 1.

108 Zu den historischen Grundlagen des Lohnsteuerabzugs s. G. Kirchhof, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, Diss. Bonn, Berlin 2005, 83 ff.; K.-D. Drüen, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, Habil. Bochum, erscheint demnächst in der Schriftenreihe „Ius Publicum“, Verlag Mohr Siebeck, Tübingen.

109 Siehe R. Seer, Reform des (Lohn-)Steuerabzugs, FR 2004, 1037 (1042).

110 Auch G. Kirchhof (Fn. 108), 97, vermag keine Begründung zu liefern und beschränkt sich nach Art einer *petitio principii* auf die substanzlose Aussage, dass der Geschäftsführer einer GmbH Arbeitnehmer im Sinne des Steuerrechts sei, „weil ihm der Arbeitgeber den Lohn zahlt, die Quellenbesteuerung durch das Abzugsverfahren möglich ist“.

111 Siehe H. Kübe, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaften, DStJG 29 (2006), 11 (21 ff.); zu dem auf Arbeitnehmer fokussierten Schutzzweck der gesetzlichen Sozialversicherung mit historischer Ableitung s. E. Eichenhofer, Sozialrecht, 6. Aufl., Tübingen 2007, Rz. 24 ff.; M.Fuchs/U. Preis, Sozialversicherungsrecht, 2. Aufl., Köln 2009, 27 ff.

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 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 wird¹¹². Für die typologische Einordnung sind das *Anstellungsverhältnis* und die *Gesellschaftsbeteiligung* des Geschäftsführers daher in einer *Gesamtschau* zu würdigen. 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-Geschäftsführer der sog. Einmann-GmbH oder seit dem 1.11.2008 der sog. „Unternehmergesellschaft“ (§ 5a GmbHG) – eine juristische Person, die in Ermangelung von jedweden Kapital vielfach vollständig 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?¹¹³ 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 für den Mehrheits-Gesellschafter, wenn der Gesellschaftsvertrag nicht besondere Weisungsrechte der Minderheitsgesellschafter oder eines besonderen Kontrollorgans (z.B. eines Beirats) beinhaltet. Mit dem BSG (s. oben V.2) und dem österreichischen Verwaltungsgerichtshof (s. oben V.1) ist aber auch der Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich dann selbständig tätig, wenn er nach dem Gesellschaftsvertrag aufgrund einer Sperrminorität keine seinem Willen widersprechende Weisungen der Gesellschafterversammlung zu befürchten hat.

112 J. Lang in Tipke/Lang (Fn. 5), § 5 Rz. 77 m. w. N.

113 So die völlig unbelegte These des BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BFHE 225, 33 (38 f.) = FR 2009, 1069 m. Anm. W. Bergkemper = DStR 2009, 1355 (1356).

2. Personenkapitalgesellschafter als Gewerbetreibender i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Ist der geschäftsführende Personenkapitalgesellschafter kein Arbeitnehmer, sondern selbständig tätig, fragt es sich, welche Einkünfte er erzielt. Der österreichische Verwaltungsgerichtshof und ihm folgend § 22 Nr. 2 öEStG ordnet die Geschäftsführervergütung den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 dEStG) zu (s. oben V.1). Der Tatbestand des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist wenig konturiert und enthält lediglich die drei *Einkunftsarten-Bilder* des Testamentsvollstreckers, Vermögensverwalters und Aufsichtsratsmitglieds. Die Rechtsprechung leitet aus der Aufzählung der Beispiele ab, dass es sich bei der sonstigen selbständigen Tätigkeit in erster Linie um gelegentliche Tätigkeiten handelt¹¹⁴. *Beruflich* ausgeübte Tätigkeiten fallen nur dann ausnahmsweise unter die Norm, wenn sie im Kern die *Verwaltung fremden Vermögens* betreffen¹¹⁵. Deshalb wird unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG z.B. auch die Tätigkeit eines Insolvenzverwalters gefasst¹¹⁶. Davon unterscheidet sich die Geschäftsführertätigkeit eines Kapitalgesellschafters für seine Kapitalgesellschaft aber dadurch, dass sich der unternehmerische Erfolg oder Misserfolg dieser Tätigkeit unmittelbar auf das Vermögen des Gesellschafters (z.B. im Wert der Beteiligung, im Gewinnausschüttungspotential) positiv oder negativ auswirkt. Ebenso wenig kann die Geschäftsführungstätigkeit mit der eines Aufsichtsrats verglichen werden¹¹⁷. Deshalb überzeugt die vom österreichischen VwGH vorgenommene Qualifizierung der Tätigkeit eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers für eine gewerbliche Kapitalgesellschaft (s. oben V.1) als sonstige selbständige Arbeit nicht.

Da keine vorrangige Zuordnung zu den Einkünften aus § 18 EStG – abgesehen von Freiberufler-Kapitalgesellschaften – in Betracht kommt, bleibt die Einordnung der Tätigkeit des geschäftsführenden Kapitalgesellschafters-Geschäftsführers als *Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG*. Dass sich der Gesellschafter-Geschäftsführer dabei allein für „seine“ Kapitalgesellschaft unternehmerisch engagiert, schadet nicht. Die Funktion des Merkmals der „Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr“ erschöpft sich darin, das *Markteinkommen* von sonstigen Vermögensmehrungen zu trennen¹¹⁸. Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige seine Leistungen einer Mehrzahl von

114 BFH v. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137 (139); v. 28.6.2001 – IV R 41/03, BStBl. II 2002, 338 (339) = FR 2005, 997.

115 BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112 (113) = FR 2004, 283; v. 28.4.2005 – IV R 41/03, BStBl. II 2005, 611 (612) = FR 2005, 997; s. auch R. Wacker in Schmidt (Fn. 37), § 18 EStG Rz. 141 m.w.N.; U. Hutter in Blümich (Fn. 73), § 18 EStG Rz. 172 (Juni 2008).

116 BFH v. 12.12.2001 – XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202 (203); v. 14.7.2008 – VIII B 179/07, BFH/NV 2008, 1874; dazu krit. FG Köln v. 28.5.2008 – 12 K 3735/05, EFG 2008, 1876 (Rev. VIII R 29/08); R. Seer, Der Rechtsanwalt als Gewerbetreibender i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG?, in FS für Hartung, München 2008, 203 (206 ff.).

117 Siehe nur BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112 (113 f.) = FR 2004, 283.

118 J. Lang in Tipke/Lang (Fn. 5) § 9 Rz. 123; R. Wacker in Schmidt (Fn. 37), § 15 EStG Rz. 20.

Interessenten anbietet bzw. Angebote derselben annimmt¹¹⁹. 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 sein¹²⁰. Dass der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer auf nachhaltige Weise mit Gewinnerzielungsabsicht Markteinkommen erwirtschaftet, daran bestehen keine Zweifel. Deshalb ist seine Tätigkeit als ein Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG einzuordnen¹²¹.

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 bestand¹²². Die Zeit ist aber darüber hinweggegangen. Die Rechtsprechung hat sich davon nicht beeindrucken lassen und die Betriebsaufspaltung in den vergangenen Jahrzehnten sogar weiter ausgebaut. Für die sachliche Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen reicht mittlerweile die Überlassung von jeder Art eines materiellen oder immateriellen Wirtschaftsguts, das *eine* wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens ist, aus¹²³. Nach der neueren Rechtsprechung des BFH begründet etwa auch die Überlassung von Büro- und Verwaltungsgebäuden, die eine funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Besitzunternehmens bilden, eine Betriebsaufspaltung¹²⁴. Dasselbe gilt für die pachtweise Überlassung des Kundenstamms (des Firmenwerts), von

119 Eingehend W. Schön, Zum Merkmal der „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ i. S. v. § 15 Abs. 2 EStG, FS für K. Vogel, Heidelberg 2000, 661 (680 f.).

120 BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 (538 f.) = FR 1999, 521: selbständiger Rundfunkermittler im Auftrag des NDR; v. 15.12.1999 – I R 16/99, BStBl. II 2000, 404 (405) = FR 2000, 716 m. Anm. P. Fischer: Geschäftsbeziehung eines Computerunternehmens allein mit der NATO; v. 16.5.2002 – IV R 94/99, BStBl. II 2002, 565 (566) = FR 2002, 1004: Tätigkeit eines selbständigen Berufspiloten nur für eine Fluggesellschaft; v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464: gewerbliche Vermietung eines Wohnmobils an nur einen Kunden.

121 Vgl. auch FG Saarl. v. 27.8.1991 – I K 64/91, EFG 1992, 70, für einen selbständigen Fremd-Geschäftsführer einer GmbH.

122 Mit guten Gründen B. Knobbe-Keuk, Rechtsfortbildung als Aufgabe des obersten Steuergerichts; erlaubte und unerlaubte Rechtsfortbildung durch den Bundesfinanzhof, Festschrift RFH/BFH, Bonn 1993, 303 (319 f.); s. auch die Kritik in Fn. 80.

123 Umfassende Nachweise bei R. Wacker in Schmidt (Fn. 37) § 15 Rz. 808 ff.; R. Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 37) § 15 Anm. 810 ff. (März 2009).

124 Siehe BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621 (622) = FR 2001, 33 m. Anm. P. Fischer; v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757 (758) = FR 2003, 963 m. Anm. M. Kempermann; v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804 (805) = FR 2007, 44; v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524 (526) = FR 2007, 891.

Werberechten oder von Know-how als immaterielle Wirtschaftsgüter¹²⁵. Überlässt der beherrschende Gesellschafter/Geschäftsführer der GmbH seine vollständige Arbeitskraft, so ist dieses *Humankapital* nicht minder eine wesentliche Betriebsgrundlage, von dem die wirtschaftliche Existenz und der geschäftliche Erfolg der GmbH entscheidend abhängen können. 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, 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 Geschäftsführungsbetriebes durch den Gesellschafter/Geschäftsführer einer GmbH führt schließlich auch *gewerbesteuerlich* zu sinnvollerem 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. m. § 15 Abs. 1 Satz 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 werden damit auch wirtschaftlich gleich besteuert: Die Tätigkeitsvergütungen sowohl des Mitunternehmers als auch des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers unterliegen der Gewerbesteuer. Zugleich findet bei beiden Personenunternehmern die Steuerermäßigung des § 35 EStG Anwendung.

3. Umfang der gewerblichen Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof isoliert von den Einkünften aus sonstiger selbständiger Geschäftsführertätigkeit (§ 22 Nr. 2 öEStG) die laufenden Gewinnausschüttungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Nr. 1 öEStG) und den Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft als private Veräußerungseinkünfte (§ 31 Abs. 1 öEStG).

¹²⁵ Vgl. BFH v. 13.12.2005 – XI R 45/04, BFH/NV 2006, 1453 (1454); v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BStBl. II 2009, 699 (701) = FR 2007, 796 m. Anm. H.-J. Kanzler; v. 5.6.2008 – IV R 79/05, BStBl. II 2009, 15 (19).

Diese Trennung begründet er mit dem natürlichen Interessengegensatz zwischen dem Geschäftsführer und dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft (s. oben V.1). Jedoch besteht dieser Interessengegensatz nur zwischen einem Fremdgeschäftsführer und den Gesellschaftern. Mit Recht hat *Nikolaus Zorn* gegen diese Betrachtung eingewendet, dass der Geschäftsführer ohne seine Gesellschaftsbeteiligung gar nicht zum Geschäftsführer bestellt worden wäre¹²⁶. Jedenfalls beim *beherrschenden Personenkapitalgesellschaft-Geschäftsführer* existiert keinerlei Widerspruch zwischen seinem Interesse aus dem Blickwinkel der Geschäftsführer- und dem Blickwinkel der Gesellschafterposition. Die Mitgliedschaftsrechte vermitteln einen weitergehenden Einfluss auf die Gesellschaft und bilden die Grundlage der selbständigen Geschäftsführertätigkeit. Im Ergebnis *verschmelzen damit die Tätigkeit als Geschäftsführer und die Mitgliedschaft* in einer einheitlichen betrieblichen Sphäre¹²⁷. 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. Die Zergliederung eines Lebensverhaltes findet ihre Grenze 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*¹²⁸. Soweit es möglich ist, sollen „nur“ diejenigen Tätigkeiten getrennt beurteilt werden, welche auch die Verkehrsauffassung als unterschiedliche Typen begreift. Die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers wird künstlich atomisiert, 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 seinen Vorstellungen im Markt positioniert sowie langfristige Strategien hierzu entwickelt¹²⁹. 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 nicht formal-juristisch entweder der Mitgliedschaft oder der Organfunktion zugerechnet werden. Liegt ein solcher Fall vor, in welchem die unternehmerische Entfaltung im Sinne eines persön-

126 *N. Zorn* (Fn. 94), RdW 1991, 90.

127 *R. Seer/M. Krumm* (Fn. 47), 45 (55).

128 BFH v. 21.12.1976 – VIII R 27/72, BStBl. II 1977, 244 (245); BFH v. 21.4.1994 – IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650 (652) = FR 1994, 607.

129 *R. Seer/M. Krumm* (Fn. 47), 45 (55 f.).

lichen 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 entspricht¹³⁰. Dies ist die unternehmerisch gewerbliche Geschäftsführertätigkeit des Personenkaptalgesellschafters, die der personalistischen Kapitalgesellschaft ihren Stempel aufdrückt. Folgerichtig gehört die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum *Betriebsvermögen* i. S. d. § 4 EStG. Sowohl die Gewinnausschüttungen als auch Veräußerungsgewinne unterfallen damit den Einkünften aus Gewerbebetrieb und dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 lit. a, b) EStG. Die Abgeltungsteuer findet keine Anwendung, des Optionsrechts nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG bedarf es nicht.

VII. Fazit

Das derzeitige Einkunftsartenbilder-Steuerrecht verfehlt die wirtschaftlichen Realitäten der Personenunternehmer. Ihm fehlt die innere Sachgesetzlichkeit, es ist willkürlich. Entgegen der ganz h.M. ist ein geschäftsführender beherrschender Personenkaptalgesellschafters kein Arbeitnehmer, sondern ein Gewerbetreibender i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft bildet notwendiges Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs mit der Folge, dass auch die laufenden Gewinnausschüttungen sowie der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung selbst ebenfalls zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Diese Neubestimmung des unternehmerischen Personenkaptalgesellschafters als Gewerbetreibenden verhindert de lege lata wenigstens einen Wertungswiderspruch zur Mitunternehmerbesteuerung des Personengesellschafters ebenso wie zum richterrechtlich entwickelten Institut der Betriebsaufspaltung. De lege ferenda ist zu wünschen, dass der Gesetzgeber die zahlreichen weiterführenden Reformvorschläge des *Jubilars*¹³¹ zur rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung aufgreift. In deren Kontext gehört es auch, zu dem der Besteuerungsgleichheit verpflichteten Prinzip der synthetischen Einkommensteuer zurückzukehren und die Zahl der Einkunftsarten auf das gerade Notwendige deutlich zu reduzieren.

130 Vgl. BFH v. 16.11.1978 – IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246; O. Zugmaier in Hermann/Heuer/Raupach (Fn. 37), § 2 EStG Anm. 92 a.E. (August 2002).

131 Zum beeindruckenden Werk J. Langs s. die Laudationes in diesem Buch S. 1 ff. und von R. Seer, Joachim Lang sechzig Jahre, StuW 2000, 301 (bis 2000).