

*Prof. Dr. iur. Roman Seer**

Die ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

Der BFH behandelt den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH bisher abweichend vom BSG als Arbeitnehmer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Das typologische Arbeitnehmerbild wird in der Literatur kaum in Frage gestellt. Der BFH hat in seinem Urteil vom 23.4.2009 – VI R 81/06 (GmbHR 2009, 833) versucht, diese Praxis zu begrün-

den. Nach Ansicht des Verfassers vermag diese Rechtsprechung jedoch nicht zu überzeugen und führt zu vermeidbaren Wertungswidersprüchen. Gleichzeitig plädiert er für eine grundlegende Neuausrichtung der Besteuerung beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften.

I. Einordnung des beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers in der Rechtsprechung

1. Rechtsprechung des BFH

Die Rechtsprechung des BFH hat sich mit dem Typus des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft nie grundlegend befasst. In seinem Urteil vom 26.6.1970 hatte 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 gerechnet¹. 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 Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören sollen. Dass das Organ aber gleichzeitig als Alleinaktionär beherrschenden Einfluss auf die AG besaß, problematisierte der VI. Senat nicht. Inzident bejahte auch der I. Senat die Arbeitnehmer-Eigenschaft eines Gesellschafter-Geschäftsführers in seinem Urteil vom 19.3.1997². Allerdings erkannte er 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 vorläge. Der VI. Senat rekurrierte in seinem Urteil vom 2.12.2005 für die Frage der Steuerfreiheit von Arbeitgeberanteilen zur gesetzlichen Sozialversicherung nach § 3 Nr. 62 EStG auf die Rechtsprechung des BSG³. Ob die vom BSG vorgenommene typologische Abgrenzung (dazu unter I.2.) auch über den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 62 EStG hinaus in das Steuerrecht zu übernehmen sei, ließ er zunächst offen.

Demgegenüber 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 erbringt⁴. Der Senat hat seine früher vertretene sog. *Organtheorie* aufgegeben, wonach ein GmbH-Geschäftsführer bereits deshalb unselbständig sei, weil er nach § 37 Nr. 1 GmbHG als Organ der Gesellschaft den Weisungen der Gesellschafterversammlung unterliegt⁵. 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 abgesprochen⁶. Es ist daher derzeit offen, ob der V. Senat sich tatsächlich von der bisherigen Linie des Ertragsteuerrechts abkoppeln wird.

* Prof. Dr. iur. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.

1 BFH v. 26.6.1970 – VI R 193/67, BStBl. II 1970, 824 (für einen Alleinaktionär und Vorstandsvorsitzenden einer AG).

2 BFH v. 19.3.1997 – I R 75/96, BStBl. II 1997, 877 = GmbHR 1997, 711.

3 BFH v. 2.12.2005 – VI R 16/03, BFH/NV 2006, 544 = GmbHR 2006, 268.

4 BFH v. 10.3.2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730 = GmbHR 2005, 794.

5 BFH v. 30.7.1986 – V R 41/76, BStBl. II 1986, 874 = GmbHR 1987, 31; so auch BFH v. 9.10.1996 – XI R 47/96, BStBl. II 1997, 255 = GmbHR 1997, 374.

6 EuGH v. 18.10.2007 – Rs. C-355/06 – van der Steen, Slg. 2007 I-8863 = UR 2007, 889 m. Anm. W. Widmann.

Die ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

Immerhin habe einige wenige Autoren die Rechtsprechung des V. Senats zum Anlass genommen, auch für die Ertragsteuern die unselbständige Arbeitnehmereigenschaft des beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers zu überdenken⁷. Davon hat sich der für die Besteuerung von Arbeitnehmereinkünften und für die Lohnsteuer zuständige VI. Senat dann aber in seinem Urteil vom 23.4.2009⁸ nicht beeindrucken lassen. In dem zu beurteilenden Fall 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, qualifiziert ihn der BFH – abweichend von der Rechtsprechung des BSG (s. unten I.2.) – als Arbeitnehmer. Das Gericht begründet seine Auffassung wie folgt⁹:

„Der Einwand der Revision, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund seiner Mehrheitsbeteiligung in der Lage sei, allein bestimmenden Einfluss auf 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 werden¹⁰. 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 Lohnsteuer begründende Arbeitnehmereigenschaft ausschließlich auf die konkrete Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses ab. Ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer ist danach grundsätzlich nicht anders zu beurteilen als ein Fremdgeschäftsführer.¹¹

2. Rechtsprechung des BSG

Ganz anders judiziert das BSG. Im Unterschied zum BFH würdigt es 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* vorzunehmen¹². 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 eingeordnet¹³. 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 überlagere¹⁴. 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 23.6.1994 negativ abgegrenzt hat, reicht es für die Selbständigkeit des Beschäftigten hingegen nicht aus, dass dieser als Gesellschafter nur eine Minderheitsbeteiligung besitzt¹⁵. Selbst wenn dieser zusammen mit seinem Ehegatten als Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung über einen Stim-

menanteil von 50 % verfügt, reiche diese Blockierposition noch nicht aus, um die Arbeitnehmereigenschaft zu verneinen. Ein enges familienrechtliches Band allein rechtfertigt nicht die Annahme, die Betroffenen würden sich unter allen Umständen gleichgesinnt verhalten¹⁶. Für die Position des *Geschäftsführers einer GmbH* hat der 12. Senat des BSG in seiner Entscheidung vom 24.11.2005 die folgenden Leitlinien getroffen¹⁷:

„Schon, wer aufgrund 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 beschäftigt¹⁸. 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 ausgeschlossen¹⁹. 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

7 U. Huber/L. Macher, Der GmbH-Geschäftsführer als selbständig oder nichtselbständig Tätiger? Entwicklungen und Tendenzen im Steuerrecht, FS W. Küttner, 2006, S. 67 (70 ff.); W. Dreneck in L. Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 19 Rz. 15 „Gesetzlicher Vertreter einer Kapitalgesellschaft“; in der 29. Aufl. 2010, nur noch verkürzt unter „Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft“.

8 BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BFHE 225, 33 = GmbHR 2009, 833 = FR 2009, 1069 m. Anm. W. Bergkemper.

9 BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BFHE 225, 33 (38) = GmbHR 2009, 833 (835).

10 BFH v. 19.2.2004 – VI R 122/00, BFHE 205, 216 = BStBl. II 2004, 620 = GmbHR 2004, 829, m.w.N.

11 Während der Drucklegung wurde das Ur. des VIII. Senats des BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08 bekannt, das hiervon offenbar nun abweichen will (erscheint in GmbHR 06/2011 m. Komm. R. Seer). Danach sind GmbH-Gesellschafter regelmäßig Selbständige, wenn sie zugleich Geschäftsführer der Gesellschaft sind und mindestens 50 % des Stammkapitals innehaben. Auch wenn diese Einordnung auf sozialrechtlichen Überlegungen beruhe, die für die steuerrechtliche Einstufung einer Tätigkeit als selbständig oder nicht selbständig keine Bindungswirkung besitzen, könne die Beteiligungsquote im Rahmen der steuerlichen Beurteilung zumindest als Indiz herangezogen werden.

12 BSG v. 23.6.1994 – 12 RK 72/92, NJW 1994, 2974 = GmbHR 1995, 224; BSG v. 17.5.2001 – B 12 KR 34/00 R, SozR 3-2400 § 7 Nr. 17 = GmbHR 2001, 668.

13 BSG v. 9.11.1989 – 11 RAr 39/89, BSGE 66, 69 = GmbHR 1990, 300; s. auch BSG v. 17.5.2001 – B 12 KR 34/00 R, SozR 3-2400 § 7 Nr. 17 = GmbHR 2001, 668.

14 BSG v. 9.11.1989 – 11 RAr 39/89, BSGE 66, 69 (71) = GmbHR 1990, 300.

15 BSG v. 23.6.1994 – 12 RK 72/92, NJW 1994, 2974 = GmbHR 1995, 224.

16 BSG v. 23.6.1994 – 12 RK 72/92, NJW 1994, 2974 (2975) = GmbHR 1995, 224.

17 BSG v. 24.11.2005 – B 12 RA 1/04 R, BSGE 95, 275 (276) = GmbHR 2006, 367 m. Komm. H.-P. Löw.

18 BSG v. 18.4.1991 – 7 RAr 32/90, SozR 3-4100 § 168 Nr. 5 S. 8 = GmbHR 1992, 172 (173); BSG v. 8.12.1994 – 11 RAr 49/94, SozR 3-4100 § 168 Nr. 18 S. 45 = NJW-RR 1995, 993 (994) = GmbHR 1995, 584; BSG v. 30.6.1999 – B 2 U 35/98 R, SozR 3-2200 § 723 Nr. 4 S. 15; BSG v. 17.5.2001 – B 12 KR 34/00 R, SozR 3-2400 § 7 Nr. 17 S. 57 = GmbHR 2001, 668 (669).

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

Die ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

dienende Teilhabe an einem jedenfalls durch fremde Organisation vorgegebenen Arbeitsprozess von vornherein ausgeschlossen.²⁰

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 versicherungspflichtig²¹. Dasselbe gilt für einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der weder über die Mehrheit der Geschäftsanteile noch über eine Beschlüsse in der Gesellschafterversammlung verhindernde Sperrminorität verfügt²². Besitzt er dagegen diese Sperrminorität oder kann er seinen Willen sogar als Mehrheitsgesellschafter in der Gesellschafterversammlung durchsetzen, ist er regelmäßig ein Selbständiger²³.

3. Österreichischer Verwaltungsgerichtshof

Trotz einer im Ausgangspunkt parallelen Rechtslage²⁴ hat sich der österreichische Verwaltungsgerichtshof (öVwGH) in seiner bemerkenswerten Grundsatzentscheidung vom 9.12.1980 im Hinblick auf die Behandlung der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer von der Rechtsprechung des BFH abgesetzt. Er verneint die Arbeitnehmereigenschaft eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers dann, wenn dieser kraft seiner Stellung als Gesellschafter – aufgrund der Höhe seines Geschäftsanteils oder aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Sperrminorität – nicht zu einer Geschäftsführung gegen seinen Willen gezwungen werden kann²⁵. Der öVwGH 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 ist²⁶. Daher erziele der Gesellschafter-Ge-

schäftsführer 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 15.12.1981²⁷ 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 Arbeit²⁸. Nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft werden dagegen als Arbeitnehmer behandelt (s. § 25 Abs. 1 Nr. 1 lit. b) EStG).

II. Gebotene Neuausrichtung der Besteuerung des beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers

1. Einkunftsarten-Chaos und Wertungswidersprüche der h.M.

Die Besteuerung geschäftsführender beherrschender Kapitalgesellschaftler bietet auf der Basis der h.M. das folgende bunte Bild²⁹: Die h.M. behandelt den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich als *Kapitalanleger kraft Rechtsform* unabhängig davon, welchen unternehmerischen Einfluss er auf die Kapitalgesellschaft ausübt. Aufgrund seiner Kapitaleinlage ist er Kapitalgeber und erzielt laufende Kapitaleinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Davon isoliert ist er als Geschäftsführer aufgrund seines Anstellungsvertrags nichtselbständig und erzielt lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Nr. 1, § 38 Abs. 1 EStG). Dieser Verbund erhält aber in mehrfacher Hinsicht Risse. Die Idee einer Abgeltungsteuer ist auf den banktypischen Massenverkehr hin ausgerichtet. Für Beteiligungen, die einen beherrschenden Einfluss des Gesellschafters auf die Kapitalgesellschaft sichern, passt sie nicht. Willkürlich erscheint es bereits, dass ein wesentlich beteiligter Kapitalgesellschaftler während der Phase seiner Beteiligung bloß vermögensverwaltend tätig sein, mit der Veräußerung seiner Beteiligung aber *plötzlich zu einem Gewerbetreibenden mutieren* soll³⁰. Wenn nach dem früheren Recht eine 25 % am Grund- oder Stammkapital übersteigende Beteiligung eine unternehmerische Qualität besaß, fragt man sich, warum sich die dadurch vermittelte mitunternehmerähnliche Qualität erst im Veräußerungs- oder Liquidationsfall zeigen sollte. Völlig willkürlich wird die Mutation zum Gewerbebetrieb aber jedenfalls mit Anwendung der heute für § 17 EStG geltenden 1 %-Grenze. Dass die schematische Geltung der Abgeltungsteuer für die komplette Einkunftsart „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ zu erheblichen Wertungswidersprüchen führt, erkannte der Gesetzgeber spät und ergänzte die Sondertarifierung des § 32d Abs. 1 EStG um eine *Rückoption* für typischerweise unternehmerische Kapitalgesellschaftsbeteiligungen in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG. Danach werden derartige Einkünfte zwar nicht zu gewerblichen, können aber – ebenso wie gewerbliche Einkünfte – der synthetischen progressiven Einkommensteuer bei Abzug von Erwerbsaufwendungen (und damit Geltung des objektiven Nettoprinzips) unterworfen werden.

Allerdings erschöpfen sich die möglichen Varianten darin noch nicht. Handelt es sich um eine sog. *Betriebsaufspaltung*³¹, mutiert die Beteiligung wieder zu einer gewerblichen, wenn der geschäftsführende Kapitalgesellschaftler der Kapitalgesellschaft eine wesentliche Geschäftsgrund-

20 Mit ergänzendem Hinweis auf BGH v. 22.9.2005 – IX ZB 55/04, WM 2005, 2191 = GmbHR 2005, 1610.

21 BSG v. 18.12.2001 – B 12 KR 10/01 R, SozR 3-2400 § 7 Nr. 20 = GmbHR 2002, 454.

22 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.

23 BSG v. 24.11.2005 – B 12 RA 1/04 R, BSGE 95, 275 (276) = GmbHR 2006, 367 m. Komm. H.-P. Löw; BSG v. 25.1.2006 – B 12 KR 30/04 R, GmbHR 2006, 645 m. Komm. H.-P. Löw.

24 S. näher R. Seer, Personenunternehmerbesteuerung – Zur Willkürlichkeit des Einkunftsarten-Steuerrechts, FS J. Lang, 2010, S. 655 (671).

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

26 öVwGH v. 9.12.1980 – Z 1666, 2223, 2224/79, Slg. 5535 (F), 328 (331 ff.).

27 öBGBI. 1981, 620.

28 Zu den einzelnen Fällen s. A. Baldauf in Jakom EStG (Jahreskommentar zum öEStG), 2. Aufl. 2009, § 22 Rz. 109 ff.

29 Ausführlich zum Einkunftsarten-Wirrwarr R. Seer, FS J. Lang, 2010, S. 655 (661 ff.).

30 S. bereits kritisch R. Seer, Die steuerliche Behandlung von Verlusten aus unternehmerischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, FS U. Hüffer, 2010, S. 937 (940 f.).

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

Die ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

lage zur Nutzung überlässt. In diesem Fall wird er zum gewerblichen Unternehmer mit der Folge, dass seine Kapitalgesellschaftsbeteiligung zum Betriebsvermögen (bei Mehrpersonenverhältnissen: zum Sonderbetriebsvermögen II³²) des sog. Besitzunternehmens zählt³³. Laufende Ausschüttungen der GmbH werden in diesem Fall plötzlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt; das Geschäftsführergehalt soll aber davon weiter unangetastet zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) gehören³⁴. Demgegenüber werden die Einkünfte des tätigen Mitunternehmers einer Personengesellschaft nicht isoliert betrachtet, sondern *sämtlich* den gewerblichen Einkünften nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zugerechnet³⁵. Es ist schon erstaunlich, mit welchem Gleichmut die h.M. dieses Einkunftsarten-Durcheinander hinnimmt. Ziel einer sachgerechten Besteuerung kann es doch nur sein, Personenunternehmer nach Maßgabe ihres wirtschaftlichen Erfolgs mit begrenztem Vollzugaufwand gleichmäßig zu besteuern. Dieses Ziel hat das derzeit bunte Einkunftsartenchaos aus den Augen verloren³⁶!

2. Abschied vom Dogma der nichtselbständigen Organstellung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers

Die vom VI. Senat des BFH (und auch 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 Unternehmerinitiative entfaltet, lässt sich nicht allein anhand des Anstellungsvertrags 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 ändere³⁷. Wenn Weisungsgeber und Weisungsempfänger personenidentisch sind, steht das „Weisungsrecht“ – wie der öVwGH klarsichtig erkannt hat (s. oben I.3.) – 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 Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einpersonen-GmbH kein wirtschaftliches Risiko trage³⁸. 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.

Der BFH sieht in der sozial- und arbeitsrechtlichen Einordnung der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen (s. oben I.2.) lediglich ein Indiz für deren Selbständigkeit oder Unselbständigkeit. Von einer Entscheidung zu § 3 Nr. 62 EStG abgesehen³⁹ befasst sich der BFH inhaltlich nicht mit der ausgefeilten Judikatur des BSG. Jedoch führt der BFH keine Gründe dafür an, *warum* Sinn und Zweck des Steuergesetzes einen anderen Inhalt des Arbeitnehmerbegriffs verlangen als das Arbeits- und Sozialversicherungsrecht⁴⁰. Vor allem der für die Lohnsteuer zuständige VI. Senat hätte dazu 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, Richter und Soldaten abgesehen – über den Kreis der

sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten ausdehnen sollte. Die Lohnsteuer ist lediglich eine auf eine bestimmte Einkunftsart entfallende Vorauszahlungssteuer des Arbeitnehmers⁴¹. Der Steuerabzug an der Quelle des Arbeitgebers dient dem *fiskalischen Sicherungsinteresse* und der verfahrensrechtlichen Entlastung des Staats durch die Inanspruchnahme Dritter (der Arbeitgeber)⁴². Da ein Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich und eigenverantwortlich Einkommensteuererklärungen abzugeben hat und sowieso zur Einkommensteuer veranlagt wird, ist kein besonderes Steuersicherungsinteresse des Staats 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 ist⁴³. Die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Gesellschafter-Geschäftsführers ist gesichert. Darüber hinausgehende Steuervollzugsvorteile in Gestalt von Skaleneffekten⁴⁴ 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 müsste⁴⁵.

32 Krit. dazu N. Schneider, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, Diss. 2000, S. 219 ff.

33 BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772 = GmbHR 2007, 1112; ausf. R. Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 822, 823 (März 2009), m.w.N.

34 So das heute noch (weithin unreflektiert) angewandte Ur. des BFH v. 9.7.1970 – IV R 16/69, BStBl. II 1970, 722 = GmbHR 1971, 95 (LS) m. Anm. F. Hoffmann; s. auch R. Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 826.

35 Allerdings soll die sog. mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die Anwendung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG verdrängen, s. BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 483 = GmbHR 1996, 861; BFH v. 24.11.1988 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483 = GmbHR 1999, 368; dazu s. R. Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 780, m.w.N. Dies ändert an der Gewerblichkeit der Einkünfte (Besitzunternehmen ggf. nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG) aber nichts.

36 Zur Kritik ausf. R. Seer, FS J. Lang, 2010, S. 655 (671).

37 BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BFHE 225, 33 (39) = GmbHR 2009, 833 (835); a.A. offenbar nun auch BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08 (erscheint in GmbHR 06/2011 m. Komm. R. Seer).

38 EuGH v. 18.10.2007 – Rs. C-355/06 – van der Steen, Slg. 2007 I-8863 = UR 2007, 889 m. Anm. W. Widmann, Tz. 24 f.

39 BFH v. 2.12.2005 – VI R 16/03, BFH/NV 2006, 544 = GmbHR 2006, 268.

40 Zutreffende Frage von J. Lang, Die Einkünfte des Arbeitnehmers – steuerrechtssystematische Grundlegung, DStJG Bd. 9, 1985, S. 15 (24 ff.); den Wertungen des BSG will nun offenbar auch BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08 (erscheint in GmbHR 06/2011 m. Komm. R. Seer) folgen.

41 W. Drenseck in L. Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 38 Rz. 1.

42 Zu den historischen Grundlagen des Lohnsteuerabzugs s. G. Kirchhof, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, Diss. 2005, S. 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 2011.

43 Zur sog. Erstreckungsprüfung s. R. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 194 AO Tz. 11 ff. (Januar 2010).

44 S. R. Seer, Reform des (Lohn-)Steuerabzugs, FR 2004, 1037 (1042).

45 Auch G. Kirchhof, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, Diss. 2005, S. 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“.

Die ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

Ganz im Gegenteil, aus teleologischer Sicht liegt es nahe, dass der von der Sachmaterie des Sozialversicherungsrechts erfasste Kreis nichtselbständiger 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 Altersversorgung⁴⁶, 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.⁴⁷

Wenn die Arbeitnehmereigenschaft gemeinhin damit begründet wird, dass das Organ den Weisungen der Anteilseigner oder ggf. 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 Betrachtung

ungsweise im Sinne eines teleologischen Auslegungsprinzips bezeichnet wird⁴⁸. 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 z.B. der Gesellschafter-Geschäftsführer der sog. Einpersonen-GmbH oder seit dem 1.11.2008 der sog. „Unternehmergesellschaft“ (§ 5 a 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. Der sich dadurch ergebende Wertungswiderspruch zur steuerliche Behandlung des ohne greifbaren Einfluss auf die Geschäftsführung der KG verbleibenden Kommanditisten als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist eklatant⁴⁹. 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, ignoriert die Finanzrechtsprechung. 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 nichts⁵⁰? 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 Mehrheitsgesellschafter, wenn der Gesellschaftsvertrag nicht besondere Weisungsrechte der Minderheitsgesellschafter oder eines besonderen Kontrollorgans (z.B. eines Beirats) beinhaltet. Mit dem BSG (s. oben I.2.) und dem öVwGH (s. oben I.3.) ist aber auch der Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich dann selbständig tätig, wenn er nach dem Gesellschaftsvertrag aufgrund einer Sperrminorität keine seinem Willen widersprechenden Weisungen der Gesellschafterversammlung zu befürchten hat.

3. Beherrschender GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer als Gewerbetreibender

Ist der beherrschende GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer kein Arbeitnehmer (s. II.2.), sondern selbständig tätig, fragt es sich, welche Einkünfte er erzielt. Der öVwGH (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 I.3.). Der Tatbestand des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist wenig konturiert und enthält lediglich die drei Einkunftsarten-Bilder des Testamentsvollstreckers, Vermögensverwalters und Aufsichtsrats. Die Rechtsprechung leitet aus der Aufzählung der Beispiele ab, dass es sich bei der sonstigen selbständigen Tätigkeit in erster Linie um gelegentliche Tätigkeiten handele⁵¹. Beruflich ausgeübte Tätigkeiten fallen nur dann ausnahmsweise unter die Norm, wenn sie im Kern die Verwaltung fremden Vermögens betreffen⁵². Deshalb wird unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG z.B. auch die Tätigkeit eines Berufsbe treuers⁵³ oder eines Insolvenzverwalters⁵⁴ gefasst. Davon unterscheidet sich die Geschäftsführertätigkeit eines Kapi-

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

47 Die Arbeitnehmereigenschaft des beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers verneint nun auch BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08 (erscheint in GmbHR 06/2011 m. Komm. R. Seer).

48 J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 5 Rz. 77, m.w.N.

49 Zum Typenvergleich zwischen einem Kommanditisten und einem unternehmerischen Kapitalgesellschaftler s. R. Seer, FS Lang, 2010, S. 655 (661 ff.), mit dem Nachweis, dass nach der Rspr. selbst Zwerg-Kommanditanteile zur steuerrechtlichen Mitunternehmerschaft der Kommanditisten führen!

50 So die völlig unbelegte These in BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BFHE 225, 33 (39) = GmbHR 2009, 833 (835).

51 BFH v. 26.7.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137; BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/03, BStBl. II 2002, 338.

52 BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112 (113) = GmbHR 2004, 193; BFH v. 28.4.2005 – IV R 41/03, BStBl. II 2005, 611; s. auch R. Wacker in L. Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 18 Rz. 141, m.w.N.; U. Hutter in Blümich, EStG, § 18 EStG Rz. 172 (Juni 2008).

53 BFH v. 15.6.2010 – VIII R 10/09, BStBl. II 2010, 906.

54 BFH v. 12.12.2001 – XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202 (203); BFH 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 im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG?, FS Hartung, 2008, S. 203 (206 ff.).

Die ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

talgesellschafters 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 Gewinnausschüttungspotenzial) positiv oder negativ auswirkt. Ebenso wenig kann die Geschäftsführungstätigkeit mit der eines Aufsichtsrats verglichen werden⁵⁵. Deshalb überzeugt die vom öVwGH vorgenommene Qualifizierung der Tätigkeit eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers für eine gewerbliche Kapitalgesellschaft als sonstige selbständige Arbeit (s. oben I.3.) nicht.

Da keine vorrangige Zuordnung zu den Einkünften aus § 18 EStG – abgesehen von Freiberuflicher-Kapitalgesellschaften – in Betracht kommt, bleibt die Einordnung der Tätigkeit des geschäftsführenden Kapitalgesellschafters-Geschäftsführers als *Gewerbebetrieb im Sinne des § 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 trennen⁵⁶. Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige seine Leistungen einer Mehrzahl von Interessenten anbietet bzw. Angebote derselben annimmt⁵⁷. 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 sein⁵⁸. Dass der beherrschende 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 einzuordnen⁵⁹.

Nun mag man sich daran stören, dass es zu einer *Verdoppelung der Gewerbebetriebe* kommt: Die GmbH unterhält gemäß § 8 Abs. 2 KStG einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, der sie beherrschende GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer einen Einzel-Gewerbebetrieb kraft typologischer Gesamtbetrachtung seines selbständigen unternehmerischen Engagements gemäß § 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 bestand⁶⁰. 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, aus⁶¹. 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 Betriebsaufspaltung⁶². Dasselbe gilt für die pachtweise Überlassung des Kundenstamms (des Firmenwerts), von Werberechten oder von Know-how als immaterielle Wirtschaftsgüter⁶³. 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 kann. 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 „Unternehmergesellschaft“ (§ 5 a GmbHG). Hier entscheidet die Arbeitskraft, Geschäftsidee und das Geschick des Gesellschafter-Geschäftsführers regelmäßig darüber, ob sich die „Unternehmergesellschaft“ 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 nur konsequent, in der Überlassung seiner gestaltenden Arbeitskraft durch den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ebenfalls einen Gewerbebetrieb zu sehen.

Der gewerbliche Charakter des Geschäftsführungsbetriebs durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH führt schließlich auch *gewerbesteuerlich* 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.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erfasst werden. Diese ungleiche Behandlung einer gewerblichen Wertschöpfung vermeidet die Annahme eines Einzel-Gewerbebetriebs und die damit verbundene Gewerbesteuerpflicht beim Gesellschafter-Geschäftsführer, indem der Betriebsausgabenabzug auf der Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers wieder kompensiert

55 S. nur BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112 (113 f.) = GmbHR 2004, 193.

56 J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rz. 123; R. Wacker in L. Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 15 Rz. 20.

57 Eingehend W. Schön, Zum Merkmal der „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ im Sinne von § 15 Abs. 2 EStG, FS K. Vogel, 2000, S. 661 (680 f.).

58 BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 (538 f.): selbständiger Rundfunkmittler im Auftrag des NDR; BFH v. 15.12.1999 – I R 16/99, BStBl. II 2000, 404 (405) = GmbHR 2000, 683 m. Komm. R. Becker: Geschäftsbeziehung eines Computerunternehmens allein mit der NATO; BFH v. 16.5.2002 – IV R 94/99, BStBl. II 2002, 565 (566): Tätigkeit eines selbständigen Berufspiloten nur für eine Fluggesellschaft; BFH v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464: gewerbliche Vermietung eines Wohnmobils an nur einen Kunden.

59 Vgl. auch FG Saarland v. 27.8.1991 – 1 K 64/91, EFG 1992, 70, für einen selbständigen Fremd-Geschäftsführer einer GmbH.

60 Mit guten Gründen B. Knobbe-Keuk, Rechtsfortbildung als Aufgabe des obersten Steuergerichts; erlaubte und unerlaubte Rechtsfortbildung durch den Bundesfinanzhof, FS RFH/BFH, 1993, S. 303 (319 f.); s. auch die Kritik in Fn. 32.

61 Umfassende Nachw. bei R. Wacker in L. Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 15 Rz. 808 ff.; R. Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 810 ff. (März 2009).

62 S. BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621 (622) = GmbHR 2000, 1205 m. Komm. H. Bitz; BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757 (758) = GmbHR 2003, 1020; BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804 (805) = GmbHR 2006, 1211; BFH v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524 (526).

63 Vgl. BFH v. 13.12.2005 – XI R 45/04, BFH/NV 2006, 1453 (1454); BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BStBl. II 2009, 699 (701) = GmbHR 2007, 545 m. Komm. H. Bitz; BFH v. 5.6.2008 – IV R 79/05, BStBl. II 2009, 15 (19).

Die ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

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.

4. Folgerichtige Qualifizierung der GmbH-Beteiligung als gewerbliches Betriebsvermögen

Der öVwGH 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). Diese Trennung begründet er mit dem natürlichen Interessengegensatz zwischen dem Geschäftsführer und dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft⁶⁴. Jedoch besteht dieser Interessengegensatz nur zwischen einem Fremdgeschäftsführer und den Gesellschaftern. Mit Recht hat *Nikolaus Zorn* gegen dessen Übertragung auf den Gesellschafter-Geschäftsführer eingewendet, dass der Geschäftsführer ohne seine Gesellschaftsbeteiligung gar nicht zum Geschäftsführer bestellt worden wäre⁶⁵. Jedenfalls beim beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer existiert keinerlei Widerspruch zwischen seinem Interesse aus dem Blickwinkel der Geschäftsführer- und dem Blickwinkel der Gesellschaftsposition. 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 Sphäre⁶⁶. 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 Lebensverhalts findet ihre Grenze dort, wo sich verschiedene Tätigkeiten des Steuerpflichtigen *gegenseitig bedingen* und derart miteinander verflochten sind, dass die *Gesamt-tätigkeit nach der Verkehrsanschauung als eine einheitliche angesehen werden muss*⁶⁷. 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 entwickelt⁶⁸. 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 zugeordnet 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 entspricht⁶⁹. Dies ist die unternehmerisch gewerbliche Geschäftsführertätigkeit des beherrschenden Gesellschafters, die der personalistischen Kapitalgesellschaft ihren Stempel aufdrückt. Die sog. Einpersonen-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 Geschäftstätigkeit 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. Als anschauliches Beispiel mag hier ein Unternehmensberater dienen, der ohne jedes Kapital eine sog. Unternehmungsgesellschaft nach § 5 a 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, stellt die Einkunfts-bilder des Einkommensteuerrechts auf den Kopf; eine solche Rechtsanwendung hat den Bezug zur Rechtswirklichkeit verloren. Folgerichtig gehört die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum *Betriebsvermögen* im Sinne des § 4 EStG. Sowohl die Gewinnausschüttungen als auch die 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 § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG bedarf es nicht.

64 öVwGH 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.

65 *N. Zorn*, GmbH-Beteiligung als Betriebsvermögen des selbständigen Gesellschafter-Geschäftsführers, RdW 1991, 90.

66 *R. Seer/M. Krumm*, Die unternehmerische Kapitalgesellschaftsbeteiligung, FS N. Herzig, 2010, S. 45 (54).

67 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).

68 *R. Seer/M. Krumm*, FS N. Herzig, 2010, S. 45 (55 f.).

69 Vgl. BFH v. 16.11.1978 – IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246; *O. Zugmaier* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 2 EStG Rz. 92 a.E. (August 2002).

Die ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH

III. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Ein beherrschender GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer ist entgegen der bisherigen Rechtsprechung des BFH kein Arbeitnehmer, sondern selbständig tätig. Die vom VI. Senat vertretene isolierende Betrachtung des Anstellungsverhältnisses widerspricht nicht nur der Rechtsprechung des BSG, sondern ebenso der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als teleologisches Auslegungsprinzip des Ertragsteuerrechts.
2. Bei der typologisch vielmehr gebotenen Gesamtschau von Anstellungs- und Gesellschaftsverhältnis ist ein beherrschender GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer Gewerbetreibender im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG.
3. Die dadurch bewirkte Verdoppelung der Gewerbebetriebe ist keine wesentliche Neuerung, sondern bereits für das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung eine Normalität. Überlässt ein beherrschender GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH seine vollständige Arbeitskraft, so ist dieses Humankapital nicht minder eine wesentliche Betriebsgrundlage, von der die wirtschaftliche Existenz und der geschäftliche Erfolg der GmbH wesentlich abhängen können.

4. Die GmbH-Beteiligung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers bildet notwendiges Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebs mit der Folge, dass die laufenden Gewinnausschüttungen sowie der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung ebenfalls zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören.
5. Die Neubestimmung der Einkünfte des beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers verringert die Besteuerungsunterschiede und Wertungswidersprüche sowohl zur Mitunternehmerbesteuerung (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) als auch zum richterrechtlich geprägten Institut der Betriebsaufspaltung.
6. Schließlich führt der gewerbliche Charakter des Geschäftsbetriebs des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH auch gewerbsteuerlich zu sinnvollerem Ergebnissen. Wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte werden auch wirtschaftlich gleich besteuert: Die Tätigkeitsvergütungen sowohl des Mitunternehmers als auch des beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers unterliegen beide der Gewerbesteuer. Zugleich findet bei beiden Personenunternehmern die Steuerermäßigung des § 35 EStG Anwendung.

*Dr. Sebastian Blasche**

Praxisfragen und Gestaltungsmöglichkeiten bei der Beschlussfassung ohne Gesellschafterversammlung

Der Wunsch nach einer Beschlussfassung ohne Gesellschafterversammlung stellt sich häufig in Fällen besonderer Eilbedürftigkeit. Sofern der Gesellschaftsvertrag keine Regelung zu einer versammlungslosen Beschlussfassung enthält, bleiben dafür nur die beiden in § 48 Abs. 2 GmbHG vorgesehenen Varianten. Weitergehende Möglichkeiten der versammlungslosen Beschlussfassung bedürfen einer entsprechenden Regelung im Gesellschaftsvertrag. Allerdings

stellen sich in der Praxis sowohl in den Fällen des § 48 Abs. 2 GmbHG als auch bei darüber hinausgehenden gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Verfahren verschiedene offene Fragen. Der vorliegende Beitrag untersucht diese, bietet einen Überblick über die Möglichkeiten der Beschlussfassung ohne Gesellschafterversammlung und geht auf die verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten im Gesellschaftsvertrag ein.

I. Einleitung

Beschlüsse der Gesellschafter werden nach § 48 Abs. 1 GmbHG in Versammlungen gefasst. Gemeint ist damit die Beschlussfassung unter Anwesenden¹. Für die Beschlussfassung ohne Versammlung hält § 48 Abs. 2 GmbHG zwei verschiedene Varianten bereit. Darüber hinaus sieht das GmbH-Gesetz keine weiteren Möglichkeiten für eine versammlungslose Beschlussfassung vor. Die Gesellschafter haben allerdings nach § 45 Abs. 2 GmbHG vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten in beide Richtungen². So können sie etwa die Tatbestände in § 48 Abs. 2 GmbHG einschränken oder gar ausschließen. Denkbar ist aber auch die Zulassung von über

die Tatbestände in § 48 Abs. 2 GmbHG hinausgehenden Möglichkeiten versammlungsloser Beschlussfassung.

Sowohl bei den Tatbeständen in § 48 Abs. 2 GmbHG als auch bei durch den Gesellschaftsvertrag zugelassenen weiteren Möglichkeiten der versammlungslosen Beschlussfassung ist zu beachten, dass in bestimmten Fällen, wie u.a.³ der Verschmelzung (§ 13 Abs. 1 S. 2 UmwG), der Spaltung (§ 125 S. 1, § 13 Abs. 1 S. 2 UmwG) und dem Formwechsel (§ 193 Abs. 1 S. 2 UmwG), das Gesetz ausdrücklich eine Gesellschafterversammlung vorsieht. Es besteht also ein Versammlungszwang⁴. Abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag sind insoweit nicht möglich⁵. Fehlen

* Dr. Sebastian Blasche ist Rechtsanwalt im Düsseldorfer Büro der internationalen Kanzlei Linklaters LLP und Lehrbeauftragter an der Universität Osnabrück.

1 Roth in Roth/Altmeyden, GmbHG, 6. Aufl. 2009, § 48 Rz. 2.

2 Vgl. etwa Karsten Schmidt/Seibt in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 48 Rz. 64 ff.

3 Hüffer in Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG, 2006, § 48 Rz. 56, nennt außerdem noch § 49 Abs. 3 GmbHG und, sofern sich die Minderheit nicht mit dem versammlungslosen Abstimmungsverfahren einverstanden erklärt, § 50 Abs. 1 GmbHG. Zu der Frage, ob auch bei Änderungen des Gesellschaftsvertrags eine versammlungslose Beschlussfassung ausgeschlossen ist, s. unter VIII.

4 Vgl. Gehling in Semler/Stengel, UmwG, 2. Aufl. 2007, § 13 Rz. 14.

5 S. etwa Zöllner in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 48 Rz. 28; B. Schmidt in Ensthaler/Füller/B. Schmidt, GmbHG, 2. Aufl. 2009, § 48 Rz. 16. Es empfiehlt sich eine klarstellende Regelung im Gesellschaftsvertrag, dass die versammlungslose Beschlussfassung in den Fällen ausgeschlossen ist, in denen ihr zwingende gesetzliche Formvorschriften entgegenstehen (vgl. dazu unter VIII.). Darüber hinaus kann klargestellt werden, dass dazu nicht nur die Fälle des Beurkundungszwangs gehören, sondern auch die Fälle des Versammlungszwangs ohne Beurkundungszwang in § 49 Abs. 3 GmbHG und § 50 Abs. 1 GmbHG.