

# Körperschaften im Steuerrecht

Festschrift für Nikolaus Zorn

HERAUSGEGEBEN VON

Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser

Univ.-Prof. Dr. Daniela Hohenwarter, LL.M.

Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr

Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr



# Besteuerung geschäftsführender Kapitalgesellschafter

Roman Seer

Gliederung	Seite
I. Einführung .....	533
II. Typologische Bedeutung der Höhe der Gesellschaftsbeteiligung des Geschäftsführers in der Judikatur des Bundesfinanzhofs .....	534
III. Typologische Bedeutung der Höhe der Gesellschaftsbeteiligung des Geschäftsführers in der Judikatur des Bundessozialgerichts .....	537
IV. Typologische Bedeutung der Höhe der Gesellschaftsbeteiligung des Geschäftsführers im österreichischen Einkommensteuerrecht .....	540
V. Kritische Stellungnahme zu den steuerlichen Rechtsfolgen im Vergleich zwischen Österreich und Deutschland .....	542
A. Beteiligung an der Kapitalgesellschaft als Betriebsvermögen .....	542
B. Einkunftsart „sonstige selbständige Arbeit“ .....	544

## I. Einführung

Das österreichische und das deutsche Einkommensteuergesetz sind im Wesentlichen strukturgleich. Beide beruhen auf dem Reichseinkommensteuergesetz vom 16. 10. 1934,<sup>1</sup> das wegen des vom nationalsozialistischen Deutschen Reich 1938 erzwungenen „Anschlusses“ (der de facto Annexion) Österreichs<sup>2</sup> auch dort galt.<sup>3</sup> Nach dem 2. Weltkrieg und der Wiedererlangungen der Selbständigkeit<sup>4</sup> übernahm Österreich im weiten Umfang das deutsche Steuerrecht. Daher findet sich etwa in § 2 Abs 3 öEStG derselbe Katalog der sieben Einkunftsarten wie in § 2 Abs 1 dEStG. Hinsichtlich der Gewinnbesteuerung von Personengesellschaften folgt § 23 Nr 2 öEStG ebenso wie § 15 Abs 1 Satz 1 Nr 2 dEStG dem transparenten Mitunternehmerkonzept. Dagegen gilt auch für personalistische Kapitalgesellschaften nach § 1 ö/dKStG das rechtsformabhängige Trennungsprinzip mit der Folge, dass die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft in § 27 Abs 2 Nr 1 lit a, Abs 3 öEStG ebenso wie nach § 20 Abs 1 Nr 1, Abs 2 Nr 1 dEStG grundsätzlich als Kapitalanleger angesehen werden. Vor diesem Hintergrund macht es Sinn, gegenseitig rechtsvergleichend über die Grenze in das jeweilige Nachbarland zu schauen und dortige Entwicklungen zur Kenntnis zu nehmen.

In der deutschen Steuerrechtspraxis wird ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, der zugleich als Geschäftsführer oder Vorstand im Dienst dieser Kapitalgesellschaft steht, bisher gemeinhin als *Arbeitnehmer* behandelt, der lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständi-

1 RGBI I 1934, 1005.

2 Gesetz über die Wiedervereinigung Österreichs mit dem Deutschen Reich v 13. 3. 1938, RGBI I 1938, 237.

3 Faber/Meissel, Nationalsozialistisches Steuerrecht und Restitutionen 3.

4 Art 1 der Proklamation über die Selbständigkeit Österreichs v 27. 4. 1945, StGBI Österreich 1/1945.

ger Arbeit (§ 19 Abs 1 Satz 1 Nr 1 dEStG) bezieht. Dabei soll es sogar unerheblich sein, in welchem Verhältnis der Geschäftsführer/Vorstand an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (dazu unter II.).<sup>5</sup> Diese Handhabung steht nicht nur im Widerspruch zur Judikatur des deutschen Bundessozialgerichts (BSG) zum Sozialversicherungsabgabenrecht (dazu unter III.). Zweifel an der Richtigkeit dieser These verstärken sich weiter, wenn man sich mit den Schriften des *Jubilar*s zur Behandlung von Gesellschafter-Geschäftsführern im österreichischen Einkommensteuerrecht auseinandersetzt,<sup>6</sup> einen Blick auf die Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) und die daraus gezogenen Folgerungen im öEStG wirft (dazu unter IV.). Auf dieser Grundlage werden schließlich Überlegungen für die Weiterentwicklung des Rechts der Besteuerung von Kapitalgesellschaften angestellt, die für beide Rechtsordnungen von Interesse sein könnten (dazu unter V.).

## II. Typologische Bedeutung der Höhe der Gesellschaftsbeteiligung des Geschäftsführers in der Judikatur des Bundesfinanzhofs

In dem bereits zitierten Urteil des BFH vom 23. 4. 2009 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 VI. Senat – abweichend von der Rechtsprechung des BSG (siehe unten III.) – 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 Organs oder Gesellschafters. Dadurch werde er aber von den Weisungen und der Kontrolle der Gesellschafterversammlung nicht freigestellt. Die Personenidentität von Geschäftsführer und (Mehrheits-)Gesellschafter ändere daran nichts. Damit isolierte das Gericht das Anstellungsverhältnis von den konkreten gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten und stellte typologisch für die die Lohnsteuer begründende Arbeitnehmereigenschaft ausschließlich auf die konkrete Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses ab. Selbst ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer ist danach grundsätzlich nicht anders zu beurteilen als ein Fremdgeschäftsführer und bereits *Arbeitnehmer kraft Anstellungsvertrages*.

Demgegenüber formulierte der VIII. Senat in seinem Urteil vom 20. 10. 2010<sup>7</sup> die Einordnung eines GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführers deutlich vorsichtiger. Zunächst wiederholte er unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des BFH, dass das Selbstständigkeitsmerkmal anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnis-

5 So BFH 23. 4. 2009, VI R 81/06, BStB II 2012, 262 (263 f) = HFR 2009, 865 mit Anm v Giesch (Richter im VI. Senat des BFH).

6 Zorn, Die Besteuerung des GmbH-Geschäftsführers Stand 1. 1. 1990 (unter Berücksichtigung des Abgabengesetzes 1989), 1990 (Steuerfragen des täglichen Lebens, Bd 8) 13 ff; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung bei GmbH, GmbH & CoK(E)G, GmbH & Still, 1992 (Schriften zum österreichischen Abgabenrecht, Bd 34) 19 ff.

7 BFH 20. 10. 2010, VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585 (nicht amtlich veröffentlicht).

se zu beurteilen sei, und nannte dazu einige Indizmerkmale für die nichtselbständige Tätigkeit.<sup>8</sup> Unter Verwerfung der von der Vorinstanz<sup>9</sup> noch vertretenen sogenannten Organtheorie<sup>10</sup> nahm der VIII. Senat eine Gesamtwürdigung der Verhältnisse vor und stellte als wesentliches Indiz für die Qualifikation des Gesellschafter-Geschäftsführers dessen Beteiligungsquote heraus.<sup>11</sup> Mit Hinweis auf die sozialversicherungsrechtliche Ausgangslage (siehe noch III.) führte er an, dass GmbH-Gesellschafter regelmäßig Selbständige seien, wenn sie *mindestens 50 % des Stammkapitals innehaben*. Dies sei zumindest als ein Indiz für die Selbständigkeit heranzuziehen. Zur Unterstützung seiner Auffassung bezog der Senat sich dabei auch auf das zur Steuerfreiheit von Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung nach § 3 Nr 62 dEStG ergangene Urteil des VI. Senats vom 2. 12. 2005,<sup>12</sup> ohne sich mit dessen jüngeren Urteil vom 23. 4. 2009<sup>13</sup> inhaltlich auseinanderzusetzen. Da die Vorinstanz die Beteiligungsverhältnisse nicht geprüft und auf Grundlage der von ihr vertretenen sogenannten Organtheorie keine Gesamtwürdigung vorgenommen hatte,<sup>14</sup> verwies der VIII. Senat die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.

Der VIII. Senat des BFH hat in dem Urteil vom 20. 10. 2010 die aufgezeigte Divergenz zu dem Urteil des VI. Senats vom 23. 4. 2009 nicht offengelegt. Mit dem Verhältnis der beiden zitierten Entscheidungen musste sich dann aber der I. Senat in seinem Urteil vom 29. 3. 2017<sup>15</sup> beschäftigen. In dem Streitfall ging es um einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer luxemburgischen S.a.r.l., die mit einer deutschen GmbH vergleichbar ist und Dachdecker-/Zimmermannsarbeiten sowohl in Deutschland als auch in Luxemburg erbracht hatte. Die Vorinstanz<sup>16</sup> war dem Urteil des VI. Senats des BFH vom 23. 4. 2009<sup>17</sup> uneingeschränkt gefolgt und hielt es unter ausdrücklicher Distanzierung vom Urteil des VIII. Senats des BFH vom 20. 10. 2010<sup>18</sup> für entscheidungsunerheblich, in welchem Verhältnis der Geschäftsführer an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Dieser Wertung widersprach der I. Senat. Der Umstand der Beteiligung des Geschäftsführers an der Kapitalgesellschaft sei als „eines von vielen Indizien“ im Rahmen der typologischen Gesamtwürdigung zu berücksichtigen. Als ein „Einzelmerkmal von vielen“ komme dem Umstand der Mehrheitsbeteiligung allerdings auch nicht die Bedeutung zu, dass bei einer Mehrheitsbeteiligung regelmäßig von einer selbständigen Tä-

8 BFH (FN 7) Rz 20 f (Juris).

9 FG Niedersachsen 12. 12. 2006, 15 K 20285/04, BFG 2007, 1246.

10 Nach der Organtheorie sollte ein Gesellschafter-Geschäftsführer schon allein wegen seiner Organstellung als Geschäftsführer nichtselbständig sein.

11 BFH (FN 7) Rz 29 (Juris).

12 BFH 2. 12. 2005, VI R 16/03, HFR 2006, 470. Für den Anwendungsbereich des § 3 Nr 62 dEStG hatte der VI. Senat in dieser Entscheidung unter Hinweis auf die Judikatur des BSG noch ausgeführt, dass GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführer regelmäßig Selbständige seien, wenn sie mindestens 50 % des Stammkapitals innehaben.

13 FN 5.

14 In dem Streitfall kamen ausweislich des Tatbestandes als Besonderheiten noch hinzu, dass der Kläger an mehreren GmbH als Gesellschafter-Geschäftsführer beteiligt war, mindestens mit einer GmbH keinen Anstellungs-, sondern einen Beratungsvertrag abgeschlossen und auf dieser Grundlage für eine Honorarrechnung über einen Zeitraum von mehr als zwei Jahren ausgestellt hatte.

15 BFH 29. 3. 2017, I R 48/16, BFH/NV 2017, 1316 (nicht amtlich veröffentlicht).

16 FG Rheinland-Pfalz 15. 6. 2016, 1 K 1944/13, BFG 2016, 1429.

17 FN 5.

18 FN 7.

tigkeit des Geschäftsführers ausgegangen werden müsse.<sup>19</sup> Der I. Senat sieht sich dabei im Einklang mit der Entscheidung des VIII. Senats, verneint (wenig überzeugend) zugleich aber eine Divergenz zum Urteil des VI. Senats vom 23. 4. 2009, weil der VI. Senat es lediglich als „nicht entscheidend“ angesehen habe, in welchem Verhältnis der Geschäftsführer an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Eine indizielle Bedeutung dieses Umstandes habe aber auch der VI. Senat nicht kategorisch ausgeschlossen.<sup>20</sup> Damit vermied der I. Senat die an sich gem § 11 Abs 2 dFGO gebotene Vorlage an den Großen Senat des BFH; dies allerdings um den Preis verbleibender Rechtsunsicherheit. Das FG Rheinland-Pfalz hat daraufhin im zweiten Rechtsgang den I. Senat beim Wort genommen und nach einer Gesamtwürdigung den Geschäftsführer der S.a.r.l. als *selbständig Gewerbetreibenden* eingeordnet und dabei besonders hervorgehoben, dass es indiziell gegen eine nichtselbständige Tätigkeit spreche, wenn der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft mindestens 50 % des Stammkapitals der Gesellschaft halte.<sup>21</sup>

In seinem jüngsten Urteil vom 4. 11. 2021 nutzte der VI. Senat des BFH<sup>22</sup> die Gelegenheit, seine Position hinsichtlich der einkommensteuerrechtlichen Einordnung von Gesellschafter-Geschäftsführern/Vorständen von Kapitalgesellschaften zu verdeutlichen. In einem Fall eines sowohl für die in der Schweiz ansässige Mutter-AG als auch für die in Deutschland ansässige Tochter-GmbH tätigen Geschäftsführers ging es um die Frage einer Haftung der Tochter-GmbH nach § 42d Abs 1 Nr 1 dEStG für einzubehaltende und abzuführende deutsche Lohnsteuer wegen der für die Tochter-GmbH ausgeführten Tätigkeiten des in der Schweiz wohnhaften Geschäftsführers. Hinzu kam, dass der Geschäftsführer gleichzeitig CEO der Unternehmensgruppe und Verwaltungsrat sowie Mehrheitsaktionär der Schweizer Mutter-AG war. Der VI. Senat des BFH hat die Vorentscheidung des FG Thüringen<sup>23</sup> aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückgewiesen. Der BFH vermisse eine hinreichend tragfähige Begründung der Arbeitnehmereigenschaft des Geschäftsführers. Das FG Thüringen habe ua nicht beachtet, dass die Beteiligungsquote des Geschäftsführers an der Schweizer Mutter-AG und deren Stellung als Alleingesellschafterin der deutschen Tochter-GmbH Anlass geben könne, die Tätigkeit des Schweizer Geschäftsführers der deutschen Tochter-GmbH als selbständig zu beurteilen.<sup>24</sup> Unter Hinweis auf das Urteil des VIII. Senats vom 20. 10. 2010<sup>25</sup> wertet nun auch der VI. Senat die Beteiligungsquote zumindest als ein Indiz für eine selbständige Tätigkeit des (im Streitfall: mittelbaren) Gesellschafter-Geschäftsführers; dies insbesondere dann, wenn dienstvertragliche Vereinbarungen zwischen Geschäftsführer und GmbH fehlen.

Der VI. Senat hat damit die weitergehende Aussage seines Urteils vom 23. 4. 2009 zumindest wieder relativiert und den Schulterschluss mit dem I. und dem VIII. Senat vollzogen. Der Gesellschafter/Geschäftsführer ist danach *nicht Arbeitnehmer kraft Anstellungsvertrages unabhängig von der jeweiligen Beteiligungsquote*. Zusammenfassend kann die folgende Momentaufnahme der BFH-Rechtsprechung gemacht werden: Bei dem Arbeitnehmerbegriff handelt es sich (ebenso wie beim Begriff des Gewerbetreibenden) um einen offenen Typusbegriff, der nur

19 BFH (FN 15) Rz 11 (juris).

20 BFH (FN 15) Rz 11 (juris).

21 FG Rheinland-Pfalz 31. 10. 2018, 1 K 1880/17, BFG 2019, 861 Rz 44, 47–50, 53 mit Anm Gebel. Die dagegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde hat BFH 14. 4. 2019, I B 19/19 (nv) als unzulässig verworfen.

22 BFH 4. 11. 2021, VI R 22/19, BFHE 275, 85.

23 FG Thüringen 13. 12. 2018, 3 K 795/16, BFG 2019, 1205 mit Anm Leist.

24 BFH (FN 22) Rz 36.

25 BFH (FN 7).

durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann. Dabei sind insbesondere die Art der Vertragsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer, die Regelungen über Arbeitszeit/-ort, die Art und Weise der Vergütungen, Urlaubsregelungen, aber auch die Höhe der Beteiligung des Geschäftsführers an der Kapitalgesellschaft und die sozialversicherungsrechtliche Einordnung der Rechtsbeziehung als Indizien für oder gegen die Arbeitnehmereigenschaft/Selbständigkeit zu werten. Dabei ist eine mindestens 50%ige Beteiligung am Stammkapital ein jedenfalls beachtliches Indiz für die Selbständigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers.

### III. Typologische Bedeutung der Höhe der Gesellschaftsbeteiligung des Geschäftsführers in der Judikatur des Bundessozialgerichts

Das deutsche Sozialversicherungsabgabenrecht bezieht die solidarische Abgabepflicht von Arbeitgebern und Arbeitnehmern in § 7 Abs 1 Satz 1 dSGB IV auf nichtselbständige Beschäftigungsverhältnisse. Anhaltspunkte für eine Beschäftigung sind gem § 7 Abs 1 Satz 2 dSGB IV eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers. Diese Formulierung ähnelt der Umschreibung eines lohnsteuerbegründenden Dienstverhältnisses in § 1 Abs 2 Satz 2 dLStDV. Danach liegt ein solches Dienstverhältnis vor, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Für die Abgrenzung zwischen einer selbständigen und nichtselbständigen Tätigkeit nimmt das BSG im Ausgangspunkt ebenfalls eine Gesamtwürdigung aller maßgebenden Umstände vor. In seinem Urteil vom 9. 11. 1989 hatte der 11. Senat des BSG dabei sogar eine kaufmännische Angestellte einer GmbH, die nicht deren Geschäftsführerin, aber deren Alleingesellschafterin war, als Selbständige eingeordnet.<sup>26</sup> Nach dem Anstellungsvertrag, der die wöchentliche Arbeitszeit, das Monatsgehalt und den Urlaubsanspruch nach tarifvertraglichen Grundlagen regelte, war sie eine typische Arbeitnehmerin. In der gebotenen Gesamtschau wertete das BSG die Stellung als Alleingesellschafterin der GmbH aber als eine so starke Rechtsmacht, dass diese das Direktionsrecht des Geschäftsführers überlagerte.<sup>27</sup> 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 Leitlinie getroffen, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der aufgrund einer *Sperrminorität* oder als *Mehrheitsgesellschafter* kraft seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung in der Lage ist, ihm nicht genehme Entscheidungen der Gesellschaft zu verhindern, nicht abhängig beschäftigt ist.<sup>28</sup> Umgekehrt ist ein nicht am Stammkapital der GmbH beteiligter Fremdgeschäftsführer grundsätzlich ein nichtselbständiger, abhängiger Beschäftigter der GmbH und versicherungspflichtig.<sup>29</sup> Dasselbe gilt für einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der weder über die Mehrheit der Gesellschaftsanteile noch über eine Beschlüsse

26 BSG 9. 11. 1989, 11 RAr 39/89, BSGE 66, 69; s auch BSG 17. 5. 2001, B 12 KR 34/00 R, GmbHR 2001, 668.

27 BSG 9. 11. 1989, 11 RAr 39/89, BSGE 66, 69 (71).

28 BSG 24. 11. 2005, B 12 RA 1/04 R, BSGE 95, 275 (276).

29 BSG 18. 12. 2001, B 12 KR 10/01 R, GmbHR 2002, 324.

in der Gesellschafterversammlung verhindernde Sperrminorität verfügt.<sup>30</sup> Besitzt er dagegen diese Sperrminorität oder kann er seinen Willen sogar als Mehrheitsgesellschafter in der Gesellschafterversammlung durchsetzen, ist er regelmäßig ein Selbständiger.<sup>31</sup>

Die Rechtsprechung des BSG hat in jüngeren Entscheidungen eine weitere Verfestigung erfahren. Sie ist mittlerweile dabei weniger offen im Hinblick auf die eine Selbständigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers begründenden Sperrminoritäten. Danach ist ein Gesellschafter-Geschäftsführer nicht per se kraft seiner Kapitalbeteiligung selbstständig tätig, sondern muss, um nicht als abhängig Beschäftigter angesehen zu werden, über seine Gesellschafterstellung hinaus die Rechtsmacht besitzen, durch Einflussnahme auf die Gesellschafterversammlung die Geschicke der Gesellschaft bestimmen zu können. Eine solche Rechtsmacht ist bei einem Gesellschafter gegeben, der *mehr als 50 % der Anteile am Stammkapital* hält.<sup>32</sup> Andernfalls soll auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich abhängig beschäftigt sein. Davon macht die Rechtsprechung aber dann eine Ausnahme in der Selbständigkeit, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer „exakt 50%“ der Anteile am Stammkapital hält oder ihm bei einer geringeren Kapitalbeteiligung nach dem Gesellschaftsvertrag eine umfassende („echte“ oder „qualifizierte“), die gesamte Unternehmenstätigkeit erfassende Sperrminorität eingeräumt ist. Demgegenüber soll eine „unechte“, nur auf bestimmte Gegenstände begrenzte Sperrminorität nicht geeignet sein, die erforderliche Rechtsmacht zu vermitteln.<sup>33</sup> Die für die Selbständigkeit des Geschäftsführers erforderliche Rechtsmacht kann sich dabei auch mittelbar über eine Muttergesellschaft, an welcher der Geschäftsführer der Tochtergesellschaft beteiligt ist, ergeben.<sup>34</sup>

Gegen die in der jüngeren Rechtsprechung des BSG vorgenommene Restriktion der Selbständigkeit von Minderheitsgesellschaftern-Geschäftsführern wird eingewendet, dass die vom BSG geforderte „echte“ oder „qualifizierte“ Sperrminorität, die auf die gesamte Unternehmenstätigkeit gerichtet ist, einen überschießenden Charakter besitze.<sup>35</sup> Das in § 7 Abs 1 dSGB IV genannte Weisungsrecht beziehe sich auf eine Konkretisierung von Zeit, Dauer, Ort und Art der Ausführung der Tätigkeit des Weisungsempfängers. Nur diese personenbezogenen, ablauf- und verfahrensorientierten Weisungen könnten für die typologische Einordnung eines Gesellschafter-

30 BSG v. 6. 3. 2003, B 11 AL 25/02 R, GmbHR 2004, 494; BSG 4. 7. 2007, B 11a AL 5/06 R, GmbHR 2007, 1324.

31 BSG 24. 11. 2005, B 12 RA 1/04 R, BSGE 95, 275 (276); BSG 25. 1. 2006, B 12 KR 30/04 R, GmbHR 2006, 645.

32 BSG 14. 3. 2018, B 12 KR 13/17 R, BSGE 125, 183 Rz 21; BSG 19. 9. 2019, B 12 R 25/18 R, BSGE 129, 95 Rz 15; BSG 12. 5. 2020, B 12 KR 30/19 R, BSGE 130, 123 Rz 16; BSG 1. 2. 2022, B 12 KR 37/19 R, DStR 2022, 1624 Rz 13 ff (Selbständigkeit verneint bei einer nur 49%igen Beteiligung, verbunden mit einem gegen seinen Willen nicht entziehbaren Sonderrecht auf Geschäftsführung, zur Veröffentlichung in BSGE vorgesehen).

33 BSG (FN 32), aaO.

34 BSG 8. 7. 2020, B 12 R 26/18 R, BSGE 130, 282 Rz 19 f: Im Urteilsfall war die Muttergesellschaft eine GmbH & Co KG, an welcher der Geschäftsführer der Tochter-GmbH als Kommanditist nur zu 1/3 beteiligt war. Der KG-Gesellschaftsvertrag sah aber vor, dass die Komplementär-GmbH das Stimmrecht der KG in der Gesellschafterversammlung der Tochter-GmbH nur mit Zustimmung der Kommanditisten ausüben durfte (Erfordernis der Einstimmigkeit). Daraus folgte das BSG eine „echte“ („qualifizierte“) Sperrminorität des Geschäftsführers der Tochter-GmbH, die einer Weisungsabhängigkeit entgegensteht; dagegen restriktiver, wenn der Geschäftsführer der Tochter-Gesellschaft nicht auch Geschäftsführer der Muttergesellschaft ist: BSG 23. 2. 2021, B 12 R 18/18 R, DStR 2021, 2477.

35 Nehls, NZG 2022, 946 (947 f).

Geschäftsführers relevant sein. Demgegenüber beziehe sich das Weisungsrecht der Gesellschafterversammlung einer GmbH gegenüber dem Geschäftsführer gem § 37 Abs 1 GmbHG auf die Steuerung der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft und nicht auf die Ausgestaltung des Dienstverhältnisses. Dieser Einwand lässt sich zwar hören, ist aber bei der typologischen Unterscheidung zwischen dem Typus des abhängig beschäftigten Arbeitnehmers einerseits und dem *Typus des selbständig handelnden Unternehmers* andererseits nicht durchschlagend. Dem Typus des selbständig handelnden Unternehmers entspricht es, wenn seine Rechtsmacht so ausgestaltet ist, dass ihm die anderen Organe der Kapitalgesellschaft gegen seinen Willen keine Vorgaben machen können. Dass sich das BSG bei der Prüfung nur auf die Stimmrechts- bzw Beteiligungsverhältnisse sowie die im Gesellschaftsvertrag verankerten Rechte und Pflichten beschränkt, macht im Interesse einer gesteigerten Rechtssicherheit („Vorhersehbarkeit sozialversicherungs- und beitragsrechtlicher Tatbestände“)<sup>36</sup> gerade für ein formalisiertes Statusfeststellungsverfahren (§ 7a dSGB IV) Sinn.

Schon im Jahr 1985 stellte *Joachim Lang* fest, dass der BFH keine Gründe dafür anführe, warum Sinn und Zweck des Steuergesetzes einen anderen Inhalt des Arbeitnehmerbegriffs verlangen als das Arbeits- und Sozialversicherungsrecht.<sup>37</sup> Es ist nicht erkennbar, warum die einkommensteuerrechtliche Teleologie den Kreis lohnsteuerpflichtiger Arbeitnehmer – von keiner Versicherungspflicht unterliegenden Nichtselbständigen wie zB Beamten, Richtern und Soldaten abgesehen – über den Kreis der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten ausdehnen sollte. Die Lohnsteuer ist lediglich eine auf eine bestimmte Einkunftsart entfallende Vorauszahlungssteuer des Arbeitnehmers. Der Steuerabzug an der Quelle des Arbeitgebers dient dem *fiskalischen Sicherungsinteresse* und der verfahrensrechtlichen Entlastung des Staates durch die Inanspruchnahme Dritter (der Arbeitgeber).<sup>38</sup> 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 dAO 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 Skaleneffekten<sup>39</sup> 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 müsste.<sup>40</sup> Die Entscheidung über die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit bestimmt im Sozialversicherungsabgabenrecht nicht lediglich die Art der abgabenrechtlichen Bemessungsgrundlage (Einkunftsart), sondern sogar die *Beitragspflicht als solche*. Geht es im Sozialrecht um einen Solidarbeitrag zur Absicherung der Beschäftigten gegenüber den fundamentalen Risiken der Krankheit,

36 BFH 1. 2. 2022, B 12 KR 37/19, DSfR 2022, 1624 Rz 21: Anforderungen an den Nachweis der Rechtsmacht einer „qualifizierten“ Sperrminorität sollen der Annahme einer bloßen „Schönwetter-selbständigkeit“ begegnen (zur Veröffentlichung in BSGE vorgesehen).

37 *Lang*, DSzG Bd 9 (1986) 15 (24 ff).

38 Zu den historischen Grundlagen des Lohnsteuerabzugs s *Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 83 ff; *Drißen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 133 ff (Der Lohnsteuerabzug als Referenztypus der Indienstnahme Privater).

39 Siehe *Seer*, FR 2004, 1037 (1042).

40 *Seer* in FS *Lang* (2010) 655 (675).



Arbeitslosigkeit, Pflegebedürftigkeit und Altersversorgung,<sup>41</sup> so spricht dies für eine im Vergleich zum Lohnsteuerrecht sogar *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. Immerhin kann – wie zuvor aufgezeigt – konstatiert werden, dass die Rechtsprechung des BFH und des BSG zwar nach wie vor unterschiedlich ist, sich aber in den letzten Jahren wenigstens angenähert hat. Das BSG geht von einer selbständigen Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers immer dann aus, wenn dieser über einen Anteil am Stammkapital von mindestens 50 % oder bei einer geringeren Kapitalbeteiligung nach dem Gesellschaftsvertrag über eine umfassende („echte“ oder „qualifizierte“), die gesamte Unternehmenstätigkeit erfassende Sperrminorität verfügt. Demgegenüber versteht der BFH eine solche Position lediglich als ein (in jüngerer Zeit aber im Ergebnis deutlich stärker gewichtetes) Indiz für die Selbständigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers. Es erscheint nunmehr nur noch als ein kleiner Schritt für den BFH, den sowohl die Rechtssicherheit als auch die Einheit der Rechtsordnung fördernden Schlußschluss beider Teilrechtsgebiete insoweit zu wagen.

#### IV. Typologische Bedeutung der Höhe der Gesellschaftsbeteiligung des Geschäftsführers im österreichischen Einkommensteuerrecht

Wie bereits unter I. ausgeführt, findet sich das traditionelle Einkunftsarten-Recht auch im österreichischen Einkommensteuergesetz. Nach wie vor folgt § 23 Nr 2 öEStG für Personengesellschaften dem Mitunternehmerkonzept. Ebenso gehören Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft nach § 27 Abs 2 Nr 1 öEStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Gesellschafter-Geschäftsführer hat Österreich aber schon vor mehr als 40 Jahren eine Entwicklung eingeschlagen, der sich das deutsche Einkommensteuerrecht erst langsam annähert. In einer Grundsatzentscheidung vom 9. 12. 1980 hatte der österreichische Verwaltungsgerichtshof mit der früheren, traditionell in Deutschland vertretenen Sichtweise gebrochen und die Arbeitnehmereigenschaft eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers verneint, 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 kann.<sup>42</sup> Der VwGH rügte, dass sich die bis dato gegenteilige hM 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 ist.<sup>43</sup> Daher erziele der Gesellschafter-Geschäftsführer keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 öEStG 1972). Als die vorzugswürdige Einkunftsart lokalisierte der VwGH aber nicht etwa Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 Nr 1 öEStG 1972),

41 Siehe Kube, DStJG Bd. 29 (2006) 11 (21 ff).

42 VwGH 9. 12. 1980–Z 1666, 2223, 2224/79, Slg 5535 (F), 328.

43 VwGH (FN 42), 328 (331 ff).

sondern Einkünfte aus *sonstiger selbständiger Arbeit* nach § 22 Abs 1 Nr 2 öEStG 1972, der mit der auch heute noch geltenden Fassung des § 18 Abs 1 Nr 3 dEStG identisch war.<sup>44</sup> Danach gehörten zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit:

*„Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, zum Beispiel Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied“.*

Im unmittelbaren Anschluss an diese Entscheidung hat der österreichische Gesetzgeber mit dem Abgabenänderungsgesetz vom 15. 12. 1981<sup>45</sup> zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten auf diese Rechtsprechung durch Hinführung einer gesetzlichen Beteiligungsschwelle reagiert, die sich an der früheren Wesentlichkeitsgrenze des § 31 Abs 1 öEStG 1972 orientiert. Danach sollen alle an einer Kapitalgesellschaft mit mehr als 25 % beteiligten Personen mit ihren Vergütungen für die Tätigkeiten erfasst werden, die – abgesehen von dem in bestimmten Fällen fehlenden Merkmal der Weisungsgebundenheit – alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen.<sup>46</sup> Dem § 22 Abs 1 Nr 2 öEStG 1972 wurden die folgenden Sätze angefügt:

*„Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit sind stets die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 3) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft in einem Zeitpunkt des Veranlagungszeitraumes mehr als 25vH beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. [...]“*

Spiegelbildlich dazu ergänzte das Gesetz die Vorschrift über die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs 1 Nr 1 öEStG 1972), der sinngemäß § 19 Abs 1 Nr 1 dEStG entspricht, um folgenden Satz:<sup>47</sup>

*„Als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis gelten Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Abs. 1 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 3) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.“*

An der Fassung der Neuregelung des § 22 Abs 1 Nr 2 Sätze 2, 3 öEStG 1981 entzündete sich nachfolgend Kritik,<sup>48</sup> die der Gesetzgeber allerdings nur zu einer leicht modifizierten Fassung der Norm veranlasste. Durch das EStG 1988 vom 7. 7. 1988 erhielt § 22 Nr 2 öEStG schließlich den folgenden Wortlaut:<sup>49</sup>

*„Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:*

*[...]*

*2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit. Darunter fallen nur:*

*- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).*

<sup>44</sup> Österr Einkommensteuergesetz 1972 v 24. 11. 1972, öBGBI 1972, 3303 (3319).

<sup>45</sup> Österr Abgabenänderungsgesetz 1981 v 15. 12. 1981, öBGBI 1981, 2399 (2402).

<sup>46</sup> So die Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 1981, 850 BlgNR 15. GP 17.

<sup>47</sup> Österr Abgabenänderungsgesetz 1981 v 15. 12. 1981, öBGBI 1981, 2399 (2403).

<sup>48</sup> Siehe näher Zorn, Die Besteuerung des GmbH-Geschäftsführers, 17 f.

<sup>49</sup> Einkommensteuergesetz v 7. 7. 1988, BGBl I 1988, 2903 (2926).

- Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. [...]"

Damit trug der Gesetzgeber den Bedenken Rechnung, dass es nach der Regelung des § 22 Abs 1 Nr 2 Satz 3 öEStG 1981 für die Anwendung der Norm auf den gesamten Veranlagungszeitraum ausreichte, wenn die Beteiligungsschwelle nur für einen einzigen Zeitpunkt des Veranlagungszeitraums überschritten wurde.<sup>50</sup> Die in dem österreichischen Einkommensteuergesetz aufgenommene Regelung geht über die Entscheidung des VwGH vom 9. 12. 1980<sup>51</sup> deutlich hinaus, da die Vorschrift des § 22 Abs. 1 Nr 2 Satz 2, 3 öEStG 1981 auch Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer erfasst, die über keine Sperrminorität verfügen.<sup>52</sup> Den Normbereich des § 22 Nr 2 Spiegelstrich 2 öEStG beschränkt der VwGH dabei nicht auf Geschäftsführervergütungen, sondern erstreckt sie auch auf Vergütungen, die ein wesentlich beteiligter Gesellschafter für andere Tätigkeiten (zB im operativen Bereich) der Kapitalgesellschaft erhält.<sup>53</sup> Dagegen unterscheidet der VwGH allerdings strikt zwischen der Stellung als Geschäftsführer und jener als Gesellschafter der Kapitalgesellschaft. Bezüge, die ihre Wurzel nicht in der Geschäftsführung oder sonstigen Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft, sondern – wie offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen – in der Gesellschafterstellung haben, werden nicht als sonstige Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern grundsätzlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 2 Nr 1 lit a öEStG) erfasst.<sup>54</sup>

## V. Kritische Stellungnahme zu den steuerlichen Rechtsfolgen im Vergleich zwischen Österreich und Deutschland

### A. Beteiligung an der Kapitalgesellschaft als Betriebsvermögen

Die letztgenannte Unterscheidung führt zu dem nach wie vor bestehenden Einkünftedualismus zurück. Sie wirkt sich dadurch auf den Umfang des mit der sonstigen selbständigen Ar-

50 Stattdessen ist seitdem eine jahresantellige Betrachtungsweise vorzunehmen, s Regierungsvorlage zum Einkommensteuergesetz 1988, 621 BlgNR 17. GP 78.

51 FN 42.

52 Siehe auch Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 22. Nach Peyerl in Jakom, öEStG, § 22 Rz 109, ist aber auch bei einem wesentlich an der Kapitalgesellschaft beteiligten Geschäftsführer die Weisungsabhängigkeit zu prüfen, weil die gesetzliche Formulierung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung“ für § 22 Nr 2 Spiegelstrich 2 öEStG voraussetzt, dass es an der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers fehlt.

53 Siehe etwa VwGH 4. 6. 2020, Ra 2020/15/0002-3, Rz 12; Werkvertrag mit Tischler-GmbH; VwGH 29. 1. 2020, Ra 2019/13/0115, Rz 18; Wartungsvertrag mit einer IT-GmbH; aus früherer Rsp s auch VwGH 15. 9. 2011, 2011/15/0083; 25. 11. 2009; 2007/15/0181; 19. 3. 2008, 2008/15/0083.

54 Siehe etwa VwGH 1. 8. 2017, Ra 2016/15/0059, Rz 26 f zur verdeckten Gewinnausschüttung; siehe auch Peyerl in Jakom, öEStG, § 22 Rz 112; aus früherer Rsp s VwGH 30. 4. 2003, 2001/13/0320; 18. 7. 2001, 2001/13/0072; 27. 7. 1999, 99/14/0136.

beit verbundenen Betriebsvermögens aus. Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die von seinem Ausgangspunkt folgerichtige Auffassung, dass die wesentliche Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers an der Kapitalgesellschaft *nicht zu dessen Betriebsvermögen*, sondern *zu dessen Privatvermögen* gehört.<sup>55</sup> Zur Begründung führt der VwGH an, dass zwischen den Interessen der Gesellschafter einerseits und dem Geschäftsführer andererseits ein natürlicher Gegensatz bestehe. Die Interessen der Gesellschafter seien darauf gerichtet, insbesondere durch Gewinnausschüttungen einen möglichst hohen Ertrag des für die Beteiligung eingesetzten Kapitals zu erreichen. Dagegen liege das Interesse des Geschäftsführers darin, eine möglichst hohe Entlohnung zu erzielen. Bestehe eine (zumindest teilweise) Personenidentität zwischen Gesellschafter und Geschäftsführer, bleibe dieser Interessengegensatz bestehen, weil die Verhältnisse am Maßstab eines Fremdvergleichs auszugestalten seien.

Gegen diese Sphärenaufspaltung hat der *Jubilar* richtigerweise eingewendet, dass die Höhe der Kapitalbeteiligung gerade der Grund dafür ist, dass der VwGH und später der Gesetzgeber die Geschäftsführer-Einkünfte des Gesellschafters als Einkünfte aus einer selbständigen Arbeit qualifiziert haben.<sup>56</sup> Es handelt sich dementsprechend nicht bloß um eine dieser Tätigkeit dienliche Beteiligung, sondern sie wird für diese Tätigkeit sogar notwendig sein. Zumindest bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern wird man getrost davon ausgehen dürfen, dass der Gesellschafter ohne die Kapitalbeteiligung gar nicht erst zum Geschäftsführer bestellt worden wäre. Steuergesetze, die – wie das österreichische und deutsche EStG – wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfassen, knüpfen an wirtschaftliche Vorgänge und Zustände an und bedürfen deshalb einer wirtschaftlichen Interpretation, die als wirtschaftliche Betrachtungsweise (s § 21 Abs 1 öBAO) is eines teleologischen Auslegungsprinzips bezeichnet wird.<sup>57</sup> Für die typologische Einordnung sind das *Anstellungsverhältnis* und die *Gesellschaftsbeteiligung* des Geschäftsführers daher in einer *Gesamtschau* zu würdigen.

Besonders plastisch wird dieses Bedürfnis in den Fällen der Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Einpersonen-GmbH oder seit dem 1. 11. 2008 in Deutschland der sogenannten „Unternehmergesellschaft“ (§ 5a dGmbHG),<sup>58</sup> einer juristischen Person, die in Ermangelung von jedweden Kapital vollständig auf die persönliche Arbeitsleistung des Gesellschafters angewiesen ist. Wenn der Alleingesellschafter-Geschäftsführer sich selbst „vor dem Spiegel“ Weisungen erteilt, fehlt es nicht nur an seiner Weisungsgebundenheit, sondern auch am Interessengegensatz von Gesellschafter und Geschäftsführer. Dasselbe gilt für den Mehrheits-Gesellschafter, wenn der Gesellschaftsvertrag nicht besondere Weisungsrechte der Minderheitsgesellschafter oder eines besonderen Kontrollorgans (zB eines Beirats) beinhaltet. Die Mitgliedschaftsrechte vermitteln einen weitergehenden Einfluss auf die Gesellschaft und bilden die Grundlage der

55 VwGH 25. 10. 1994– 94/14/0071, VwSlg 6931 F/1994: Ablehnung einer steuermindernden Teilwert-AfA auf die Beteiligung; VwGH 26. 7. 2017– Ra 2016/13/0020, Rz 15, abgerufen bei [www.ris.bka.gv.at](http://www.ris.bka.gv.at).

56 Zorn, RdW 1991, 90; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 67 ff; ihm folgend Gruber, SWK 2009, Heft 33, 953 (960).

57 *Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht* 24 (2021) Rz. 5.70.

58 Nach § 5a Abs 1 dGmbHG kann eine GmbH auch mit einem Stammkapital gegründet werden, das den Mindestbetrag von 25.000 € (s § 5 Abs 1 dGmbHG) unterschreitet („1 Euro-GmbH“). Dann muss die Gesellschaft aber die Bezeichnung „Unternehmergesellschaft/UG (haftungsbeschränkt)“ tragen. Das öGmbHG ist demgegenüber vorsichtiger und lässt in § 10b öGmbHG nur eine „gründungsprivilegierte GmbH“ mit einem Stammkapital vom mind 10.000 € zu, auf das mind 5.000 € in bar eingezahlt werden muss.

selbständigen Geschäftsführertätigkeit. Im Ergebnis verschmelzen damit die Tätigkeit als Geschäftsführer und die Mitgliedschaft in einer einheitlichen betrieblichen Sphäre.<sup>59</sup> Die Zergliederung eines Lebenssachverhalts 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.<sup>60</sup> Mit Blick auf die alleinigen und beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist es kaum möglich, danach zu differenzieren, in welcher Funktion ein und dieselbe Person das Tagesgeschäft plant, vorbereitet, überwacht und abwickelt, die Grundsätze der Geschäftspolitik definiert und diese mit Verbindlichkeit vorgibt, die Gesellschaft nach ihren Vorstellungen im Markt positioniert sowie langfristige Strategien hierzu entwickelt.<sup>61</sup> 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. Daran ändert auch der vom VwGH bemühte Fremdvergleich nichts. Dieser wird nur benötigt, um die gesellschafts- und dienstvertragsrechtliche Veranlassung voneinander zu trennen. Wenn aber keine Notwendigkeit zur Trennung dieser Sphären besteht, kann der Fremdvergleichsmaßstab diese nicht begründen. Er ist nicht Ursache, sondern nur Folge der Sphärentrennung. Daher ist es vorzugswürdig, zumindest in den Fällen eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zu dessen Betriebsvermögen zu zählen.

## B. Einkunftsart „sonstige selbständige Arbeit“

Der VwGH hatte in seiner Ausgangsentscheidung vom 9. 12. 1980<sup>62</sup> die Einkünfte eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers (bzw eines über eine Sperrminorität verfügenden Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführers) unter die „sonstige selbständige Arbeit“ iSd § 22 Abs 1 Nr 2 öBStG 1972 subsumiert. Eine nähere Begründung für diese Zuordnung lässt der VwGH vermissen. Dieser damals mit dem bis heute unveränderten § 18 Abs 1 Nr 3 dEStG deckungsgleiche Tatbestand ist wenig konturiert und enthält lediglich die drei Einkunftsarten-Bilder des Testamentsvollstreckers, Vermögensverwalters und Aufsichtsrats. Der BFH hat eine *Gruppenähnlichkeit* der jeweiligen Tätigkeit gefordert, wonach nur solche nicht nur gelegentlich ausgeübten Tätigkeiten unter die Norm fallen, die im Kern in der *Verwaltung fremden Vermögens* bestehen.<sup>63</sup> Deshalb werden unter § 18 Abs 1 Nr 3 dEStG zB auch die Tätigkeiten von

<sup>59</sup> Siehe bereits *Seer/Krumm*, Festschrift für Herzig (2010) 45 (54).

<sup>60</sup> So zutreffend BFH 21. 12. 1976, VIII R 27/72, BStBl II 1977, 244 (245); BFH 21. 4. 1994, IV R 99/93, BStBl II 1994, 650 (652).

<sup>61</sup> *Seer/Krumm*, Festschrift für Herzig (2010) 45 (55 f).

<sup>62</sup> FN 42.

<sup>63</sup> BFH 28. 8. 2003, IV R 4/03, BStBl II 2004, 112 (113); BFH 28. 4. 2005, IV R 41/03, BStBl II 2005, 611 (612 f); zur Rechtsprechungsentwicklung eingehend *Schaz*, Der Grundtatbestand der Gewinneinkünfte – Zur Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, 53 ff.

Insolvenzverwaltern<sup>64</sup> und Berufsbetreuern<sup>65</sup> gefasst. Davon unterscheidet sich die Geschäftsführertätigkeit eines Kapitalgesellschaftlers für seine Kapitalgesellschaft aber dadurch, dass sich der unternehmerische Erfolg oder Misserfolg dieser Tätigkeit unmittelbar auf das Vermögen des Gesellschafters (zB im Wert der Beteiligung, im Gewinnausschüttungspotenzial) positiv oder negativ auswirkt. Ebenso wenig kann die Geschäftsführungstätigkeit mit der eines Aufsichtsrats verglichen werden. Wenn der Tatbestand des § 18 Abs 1 Nr 3 dEStG aber nicht völlig konturenlos werden soll, bedarf es zu seiner Eingrenzung weiterhin eines derartigen Typenvergleichs. Daher wird man den Gesellschafter-Geschäftsführer weiterhin nicht unter § 18 Abs 1 Nr 3 dEStG subsumieren können.<sup>66</sup>

Aufgrund der ausdrücklichen gesetzgeberischen Entscheidung gilt für § 22 Nr 2 Spiegelstrich 2 öEStG etwas anderes. Rechtspolitisch überzeugt die Gleichstellung mit der vermögensverwaltenden Tätigkeit des § 22 Nr 2 Spiegelstrich 1 öEStG (zB mit einem Hausverwalter oder einem Aufsichtsratsmitglied) aber ebenso wenig wie die Einordnung durch den VwGH. Vorzugswürdig erscheint vielmehr die Einordnung als gewerbliche Tätigkeit iSd § 15 Abs 1 Nr 1 dEStG/§ 23 Nr 1 öEStG zumindest für die Fälle, in denen die Art der Geschäftsführung keinerlei Bezug zu den in § 18 dEStG/§ 22 öEStG genannten Berufen aufweist.<sup>67</sup> 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 Vermögenmehrungen zu trennen.<sup>68</sup> Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige seine Leistungen einer Mehrzahl von Interessenten anbietet bzw Angebote derselben annimmt.<sup>69</sup> Wie der BFH in einer Reihe von Urteilen festgestellt hat, kann auch die Tätigkeit für nur einen bestimmten Vertragspartner eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sein.<sup>70</sup> Dass der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer auf nachhaltige Weise mit Gewinnerzielungsabsicht Markteinkommen erwirtschaftet, daran bestehen keine Zweifel. Deshalb ist seine Tätigkeit als ein Gewerbebetrieb iSd § 15 Abs 1 Nr 1 EStG einzuordnen.<sup>71</sup>

<sup>64</sup> BFH 12. 12. 2001, XR 56/00, BStBl II 2002, 202 (203 ff); BFH 15. 12. 2010, VIII R 50/09, BStBl II 2011, 506 Rz 15 f; BFH 26. 1. 2011, VIII R 3/10, BStBl II 2011, 498 Rz 13 ff; Seer, Festschrift für Hartung, 203 (206 ff).

<sup>65</sup> BFH 15. 6. 2010, VIII R 10/09, BStBl II 2010, 906 Rz 25 ff; BFH 15. 6. 2010, VIII R 14/09, BStBl II 2010, 909 Rz 25 ff.

<sup>66</sup> Siehe bereits Seer in FS J. Lang, 655 (677); aA wohl Schaz (FN 63), 106 ff, für den die entscheidenden Merkmale des § 18 Abs 1 Nr 3 dEStG in einer unabhängigen und höchstpersönlichen Tätigkeit liegen. Da er aber die in § 18 Abs 1 Nr 1 Satz 3 dEStG normierte Vervielfältigungstheorie auch auf § 18 Abs 1 Nr 3 dEStG anwenden will, bleibt die Abgrenzung zwischen § 18 Abs 1 Nr 1 und 3 dEStG vage.

<sup>67</sup> Seer in FS J. Lang, 655 (677 ff).

<sup>68</sup> Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>24</sup> (2021) Rz 8.123 mwN.

<sup>69</sup> Eingehend Schön in FS K. Vogel, 661 (680 f); s auch Krumm in Kirchhoff/Seer, EStG § 15 Rz 31.

<sup>70</sup> BFH 2. 12. 1998, X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (538 f): selbständiger Rundfunkermittler im Auftrag des NDR; BFH 15. 12. 1999, I R 16/99, BStBl II 2000, 404 (405): Geschäftsbeziehung eines Computerunternehmens allein mit der NATO; BFH 16. 5. 2002, IV R 94/99, BStBl II 2002, 565 (566): Tätigkeit eines selbständigen Berufspiloten nur für eine Fluggesellschaft; BFH 22. 1. 2003, X R 37/00, BStBl II 2003, 464 (465 f): gewerbliche Vermietung eines Wohnmobils an nur einen Kunden.

<sup>71</sup> Vgl auch FG Saarland 27. 8. 1991, 1 K 64/91, EFG 1992, 70, für einen selbständigen Fremd-Geschäftsführer einer GmbH; FG Düsseldorf 24. 4. 2018, 14 K 2347/15 G, EFG 2018, 1287 Rz 47 ff, für Beratungsleistungen eines Gesellschafters an die „eigene“ Kapitalgesellschaft.

Nun mag man sich daran stören, dass es zu einer *Verdoppelung der Gewerbebetriebe* kommt: Die GmbH unterhält gem § 8 Abs 2 dKStG/§ 7 Abs 3 öKStG einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, der sie beherrschende GmbH-Gesellschafter/Geschäftsführer einen Einzel-Gewerbebetrieb kraft typologischer Gesamtbetrachtung seines selbständigen unternehmerischen Engagements gem § 15 Abs 2 dEStG. An eine solche Verdoppelung von Gewerbebetrieben hat man sich indes in Deutschland mit dem von der Rechtsprechung entwickelten Rechtsinstitut der *Betriebsaufspaltung* seit mehr als 80 Jahren gewöhnt. Zwar konnte man bezweifeln, ob für diese Rechtsfortbildung überhaupt eine gesetzliche Grundlage bestand.<sup>72</sup> Der österreichische VwGH ist der vom Reichsfinanzhof<sup>73</sup> angenommenen gewerblichen Verklammerung von Besitz- und Betriebsunternehmen auch nicht gefolgt.<sup>74</sup> In Deutschland ist die Zeit aber darüber hinweggegangen.<sup>75</sup> Die Rechtsprechung hat vielmehr das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung in den vergangenen Jahrzehnten 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, aus.<sup>76</sup> 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 Betriebsaufspaltung.<sup>77</sup> Dasselbe gilt für die pachtweise Überlassung des Kundenstamms (des Firmenwerts), von Werberechten oder von Know-how als immaterielle Wirtschaftsgüter.<sup>78</sup>

Überlässt der beherrschende Gesellschafter/Geschäftsführer der GmbH seine vollständige Arbeitskraft, so ist dieses *Humankapital* aber nicht minder eine wesentliche Betriebsgrundlage, von dem die wirtschaftliche Existenz und der geschäftliche Erfolg der GmbH entscheidend abhängen kann. Seine Unternehmensentscheidungen beeinflussen wesentlich die Entwicklung des Firmenwerts, der Marke und ganz allgemein die wirtschaftliche Prosperität der GmbH. 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.

Im deutschen Einkommensteuerrecht ist die Besteuerung von Gesellschafter-Geschäftsführern der Kapitalgesellschaften nach bisher hM von einer chaotisch anmutenden Widersprüch-

72 *Knobbe-Keuk*, Festschrift RFH/BFH, 303 (319 ff).

73 RFH 26. 10. 1938, VI 501/38, RStBl 1939, 282; RFH 30. 11. 1939, III 37/38, RStBl 1940, 361; RFH 4. 12. 1940, VI 660/38, RStBl 1941, 26 (28); RFH 1. 7. 1942, VI 96/42, RStBl 1942, 1081 (1082); RFH 6. 8. 1942, III 25/42, RStBl 1942, 970 (971 ff); RFH 16. 11. 1944, III 22/44, RStBl 1945, 34; zur Entwicklung der Rechtsprechung vom RFH zum BFH bis heute sehr instruktiv *Wacker*, FR 2021, 505 ff.

74 VwGH 18. 6. 1979, 3345/78, VwSlg 5392 F/1979; VwGH 9. 3. 1982, 81/14/0131.

75 Der deutsche Gesetzgeber hat das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung nach wie vor nicht definiert, setzt es in wenigen Gesetzesnormen mittlerweile aber immerhin voraus (§ 8 Abs 1 Satz 4 dEStG, § 13a Abs 3 Satz 13 dErbStG, § 13b Abs 4 Satz 2 Nr 1 lit a dErbStG).

76 Umfassende Nachweise bei *Wacker* in Schmidt, dEStG § 15 Rz 808 ff; *Gluth* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG § 15 Rz 810 ff (April 2022).

77 Siehe BFH 23. 5. 2000, VIII R 11/99, BStBl II 2000, 621 (622); BFH 1. 7. 2003, VIII R 24/01, BStBl II 2003, 757 (758); BFH 13. 7. 2006, IV R 25/05, BStBl II 2006, 804 (805); BFH 14. 2. 2007, XI R 30/05, BStBl II 2007, 524 (526).

78 Vgl BFH 8. 2. 2007, IV R 65/01, BStBl II 2009, 699 (701); BFH 5. 6. 2008, IV R 79/05, BStBl II 2009, 15 (19).

lichkeit geprägt:<sup>79</sup> Aufgrund seiner Kapitaleinlage ist der Gesellschafter Kapitalgeber und erzielt laufende, abgeltend mit 25 % besteuerte Kapitaleinkünfte (§ 20 Abs 1 Nr 1 dEStG). Daneben ist er als Geschäftsführer aufgrund seines Anstellungsvertrages nichtselbständig und erzielt lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs 1 Nr 1, § 38 Abs 1 dEStG). Im Veräußerungsfall jedoch wird er in einer Gesamtschau plötzlich gewerblich tätig und erzielt gem § 17 Abs 1 dEStG gewerbliche Einkünfte, die gem § 3 Nr 40 lit c dEStG dem sogenannten Teileinkünfteverfahren unterliegen. Diese Rechtslage wendet sich im Falle der sogenannten Betriebsaufspaltung, wenn der geschäftsführende Gesellschafter der Kapitalgesellschaft eine wesentliche Geschäftsgrundlage zur Nutzung überlässt. In diesem Fall mutiert er nicht erst bei Veräußerung seiner Beteiligung zum gewerblichen Unternehmer mit der Folge, dass seine Kapitalgesellschaftsbeteiligung von vornherein zum Betriebsvermögen (bei Mehrpersonenverhältnissen: zum sogenannten Sonderbetriebsvermögen II)<sup>80</sup> seines sogenannten Besitzunternehmens zählt.<sup>81</sup> Laufende Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft werden in diesem Fall nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt; das Geschäftsführergehalt soll aber davon weiter unangetastet zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs 1 Nr 1 dEStG) gehören.<sup>82</sup> Demgegenüber werden die Einkünfte tätiger Mitunternehmer einer Personengesellschaft nicht isoliert betrachtet, sondern *sämtlich* zu den gewerblichen Einkünften nach § 15 Abs 1 Satz 1 Nr 2 dEStG gezählt.<sup>83</sup> Es ist schon erstaunlich, mit welchem Gleichmut die bisher hM dieses Steuerarten-Durcheinander hinnimmt.<sup>84</sup>

Vor diesem Hintergrund ist es als ein zu begrüßender Fortschritt zu werten, dass sich die jüngere Rechtsprechung des BFH nunmehr der Rechtsprechung des BSG annähert (siehe oben II., III.). Gesellschafter-Geschäftsführer, die mindestens zu 50 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind oder als Minderheitsgesellschafter über eine qualifizierte Sperrminorität verfügen, sind keine Arbeitnehmer, sondern Selbständige. Abweichend von der besonderen österreichischen Regelung (§ 22 Nr 2 Spiegelstrich 2 öEStG) sind sie aber keine „sonstigen Selbständigen“, sondern grundsätzlich Gewerbetreibende iSd § 15 Abs 1 Satz 1 Nr 1 dEStG.<sup>85</sup> Eine wertungsmäßige Trennung zwischen der Tätigkeit und der Kapitalbeteiligung hat – wie gezeigt – zu unterbleiben. Sowohl die Geschäftsführervergütungen als auch die Gewinnausschüttungen sind folgerichtig als gewerbliche Einkünfte zu erfassen. Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft bildet dann notwendiges Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes und ist vollständig steuerverstrickt. Bei der sogenannten Betriebsaufspaltung sind Tätigkeitsvergütungen, die ein

79 Seer in FS J. Lang, 655 (670 f): „Einkunftsarten-Graffiti“.

80 Krit dazu Schneider, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang 219 ff.

81 BFH 4. 7. 2007, X R 49/06, BStBl II 2007, 772; ausf Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach, dEStG § 15 Rz 822 f (April 2022) mwN.

82 So das bis heute noch unreflektiert angewandte Urteil des BFH 9. 7. 1970, IV R 16/69, BStBl II 1970, 722; s BFH 23. 3. 2011, X R 42/08, BStBl II 2012, 188 Rz 29; Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach, dEStG § 15 Rz 826 (April 2022); mit Recht aA Kudert/Mroz, StuW 2016, 146 (153); zweifelnd nunmehr auch Wacker, FR 2021, 505 (514).

83 Allerdings soll die sogenannte mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die Anwendung des § 15 Abs 1 Satz 1 Nr 2 dEStG verdrängen, s BFH 23. 4. 1996, VIII R 13/95, BStBl II 1998, 325 (326); BFH 24. 11. 1998, VIII R 61/97, BStBl II 1999, 483 (484 f).

84 Krit bereits Seer in FS J. Lang, 655 (670 ff).

85 Eine Ausnahme ist aber zB bei sogenannten Freiberufler-Kapitalgesellschaften zu machen, für die Gesellschafter-Geschäftsführer als Berufsträger iSd § 18 Abs 1 Nr 1 dEStG tätig werden.



sogenannter Besitz(mit-)unternehmer, der gleichzeitig Gesellschafter-Geschäftsführer der Betriebs-Kapitalgesellschaft ist, folgerichtig ebenfalls als gewerbliche Einkünfte des Besitz(mit-)unternehmers zu behandeln. Dagegen bleiben Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer, die über keine qualifizierte Sperrminorität in der Kapitalgesellschaft verfügen, abweichend von der österreichischen gesetzlichen Regelung aufgrund ihrer Weisungsabhängigkeit nach wie vor auch dann Arbeitnehmer der Kapitalgesellschaft mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs 1 Nr 1 dEStG), wenn sie zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft beteiligt sind.<sup>86</sup> Wie gezeigt, hilft der Rechtsvergleich mit dem Nachbarstaat bei der Fortentwicklung des eigenen Rechts. Sein Ergebnis muss aber nicht darin bestehen, die Regelung des Nachbarn vollständig zu übernehmen.

<sup>86</sup> Gewinnausschüttungen sind dann als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs 1 Nr 1 dEStG zu behandeln.