

Protokoll zum
120. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 24.5.2013*

Dirk Schäfers

Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum

**„Der unternehmerische Kapitalgesellschafter
im Ertragsteuerrecht“**

*Dipl.-Juristin, Dipl.-Finanzwirtin Diana Klesen, Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1.	Einleitung	2
2.	Kritische Bestandsaufnahme der Rechtsprechung zum GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer	4
2.1	Steuerrechtliche Rechtsprechung zum GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer	4
2.1.1	Vergleich mit dem Kommanditisten	5
2.1.2	Vergleich mit der Betriebsaufspaltung	5
2.1.3	Neuere Rechtsprechung des BFH	5
2.2	Die Rechtsprechung der Sozialgerichtsbarkeit	6
2.3	Die Rechtsprechung der Arbeitsgerichtsbarkeit	6
2.4	Die Rechtsprechung des EuGH	7
2.5	Internationaler Vergleich – Entscheidung des öVwGH und geändertes öEStG	7
3.	Die Qualifikation der Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers	8
3.1	Qualifikation des Allein-Gesellschafter-Geschäftsführers	9
3.1.1	Unternehmerinitiative	9
3.1.2	Unternehmerrisiko/-chance	9
3.2	Erforderliche Mindestbeteiligungshöhe für Unternehmertypus?	10
3.2.1	Erforderliche Beteiligungshöhe >50% ?	10
3.2.1	Beteiligungshöhe >25% ausreichend?	10
3.2.1	Beteiligungshöhe oberhalb gesellschaftsvertraglich abweichend vereinbarter Sperrminorität ausreichend?	11
3.3	Zwischenfazit Merkmal der Selbständigkeit nach Beteiligungsquote	12
3.4	Qualifikation der Tätigkeit im engeren Sinne	12
4.	Steuerliche Folgen aus der Qualifikation	15
5.	Beendigung einer beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführertätigkeit	16
5.1	Gewillkürte Beendigung des „Gesellschafter-Geschäftsführer-Betriebs“	16
5.1.1	Buchwertverknüpfung bei unentgeltlicher Übertragung aller Anteile vom Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer auf dessen Sohn sowie Eintritt des Sohnes in die Allein-Geschäftsführer-Stellung?	17
5.1.2	Buchwertverknüpfung bei unentgeltlicher Übertragung nur von 26%-Anteilen vom vormals Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer auf dessen Sohn sowie Eintritt des Sohnes in die Allein-Geschäftsführer-Stellung?	18
5.2	Unfreiwillige Beendigung des „Gesellschafter-Geschäftsführer-Betriebs“	18
6.	Fazit	20

1. Einleitung

Zu Beginn erläutert *Prof. Seer*, dass beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH bisher als Arbeitnehmer und Kapitalanleger behandelt worden seien. Im Rahmen des heutigen Vortrages werde allerdings die berechtigte Frage erörtert, ob dieser nicht eher insgesamt als unternehmerisch tätig einzustufen sei. Eine Tendenz in diese Richtung sei auch in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu erkennen, die Entwicklung sei jedoch noch nicht abgeschlossen. *Prof. Seer* selbst habe sich mit der Thematik bereits beschäftigt. Bei seiner Recherche habe ihn verwundert, wie unkritisch die vom Sozial- und Arbeitsrecht abgekoppelte steuerrechtliche Beurteilung des Gesellschafter-Geschäftsführers in Kommentaren dargestellt worden sei. Der dortige geringe Begründungsaufwand für die bestehende Qualifikation habe in einem disproportionalen Verhältnis zu den bedeutsamen Folgerungen gestanden. Auch seien

wenig brauchbare Monographien zu der Thematik vorhanden. Dies habe ihn dazu bewogen, die Thematik als Promotionsthema zu vergeben. Der heutige Referent, sein ehemaliger wissenschaftlicher Mitarbeiter und derzeitiger Doktorand *Herr Schäfers*, werde im Folgenden einen Überblick über die bisher bei der Erstellung seiner Dissertation gewonnenen Erkenntnisse und diskussionswürdigen Punkte geben.

Einleitend gibt *Herr Schäfers* einen Überblick über seinen heutigen Vortrag, bei dem er nach einer Einleitung zunächst eine kritische Bestandsaufnahme der Rechtsprechung zum GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer in den verschiedenen Gerichtsbarkeiten geben wolle. Danach werde er sich der Qualifikation der Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers widmen und auf die steuerlichen Folgen aus der Qualifikation und die der Beendigung einer unternehmerischen Kapitalbeteiligung eingehen.

Ihm sei das existierende tradierte Bild des Gesellschafter-Geschäftsführers bewusst. Er wolle jedoch hier auf einem „weißen Blatt“ beginnen und das Publikum bitten, sich auf eine unvoreingenommene Beurteilung des Gesellschafter-Geschäftsführers einzulassen. Das Thema seiner Dissertation sei die typologische Betrachtung des GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers im Ertragsteuerrecht. Deswegen werde er sich im Vortrag vor allem auf die Situation bei der GmbH beschränken und eventuelle Parallelen zu anderen Gesellschaftsformen im Rahmen der anschließenden Diskussion behandeln. Im Folgenden gibt er einen statistischen Überblick über die Verbreitung verschiedener Gesellschaftsformen in Deutschland. Die GmbH sei zum 1.1.2012 die populärste Gesellschaftsform gewesen, gefolgt von der KG. Auch aus diesem Grund konzentriere sich die Arbeit auf die auf die GmbH und ihren Gesellschafter-Geschäftsführer. Beide Gesellschaftsformen hätten im Vergleich zum Vorjahr zahlenmäßig an Bedeutung gewonnen², wobei sich die Beliebtheit der KG wohl insbesondere durch die Gestaltungsform der GmbH & Co. KG erklären lasse.

Herr Schäfers führt zu Beginn die grundsätzliche Organisation einer GmbH mit dem Geschäftsführer mit Anstellungsvertrag als Organ und Gesellschafter als Anteilseigner auf. Inhalt seines Vortrages solle die Konstellation sein, wenn Gesellschafter und Geschäftsführer personenidentisch seien. Er wolle die Frage untersuchen, wie der Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner Doppelfunktion zu qualifizieren sei. Dabei werde er nicht die Fallgruppen „Private Equity“ oder Zugehörigkeit der GmbH-Anteile kraft bilanzrechtlicher Zuordnung zum Betriebsvermögen eines anderen Betriebes untersuchen. Sondern er werde eine Qualifikation des Gesellschafter-Geschäftsführers aus sich heraus vornehmen, also die Frage untersuchen, welche Einkünfte dieser originär erziele.

² Zahlen bei Kornblum, GmbHR 2012, 728.

2. Kritische Bestandsaufnahme der Rechtsprechung zum GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer

Bevor eine steuerrechtliche Qualifikation der Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgen könne, wolle *Herr Schäfers* eine kritische Bestandsaufnahme der Rechtsprechung zum GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer darstellen. Dabei lohne sich neben der Rechtsprechungsanalyse des BFH ein Blick in andere Rechtsgebiete, insb. die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG), Bundesarbeitsgerichts (BAG) sowie die Rechtsprechung der EuGH. Auch ein Blick auf die Rechtsprechung des für das Steuerrecht zuständigen Verwaltungsgerichtshofs (öVwGH) des benachbarten Österreichs könne belebend sein.

2.1 Steuerrechtliche Rechtsprechung zum GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer

Bei der Qualifikation der laufenden Einkünfte eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers nehme der BFH eine getrennte Betrachtung der Tätigkeiten vor. Einerseits führe die Gesellschafterstellung zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG, andererseits sei das Gehalt des personenidentischen Geschäftsführers, davon losgelöst betrachtet, Arbeitslohn i.S.d. § 19 EStG, da er steuerrechtlich Arbeitnehmer sei. Damit erziele der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer bei laufendem Engagement Überschusseinkünfte. Dies ändere sich für die Tätigkeit als Gesellschafter jedoch bei Beendigung der Tätigkeit, die zu Einkünften aus § 17 EStG führe. *Herr Schäfers* sieht darin einen Wertungswiderspruch, dass der „private Kapitalgeber“ mit Veräußerung, Ausscheiden oder Aufgabe der Beteiligung plötzlich zum „gewerblichen Unternehmer“ mutiere. Darin zeige sich das hybride Konzept des Gesetzgebers. Während des laufenden Engagements erziele der Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG, die grds. der Abgeltungsteuer unterlägen, allerdings mit der Möglichkeit des „Opt-Out“ gem. § 32d II Nr. 3 EStG, worauf er später noch eingehen werde. Bei Beendigung der Tätigkeit mutiere der Gesellschafter dann durch Anwendung des § 17 EStG mit dem Teileinkünfteverfahren (TEV) schon bei winziger 1%-Beteiligung zum Gewerbetreibenden. Statt eines „Kapitalanlegers kraft Rechtsform“ sehe *Herr Schäfers* den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eher schon mit seinen laufenden Einkünften als Unternehmer an. Er wirft die Frage auf, warum sich die durch die Sperrminorität begründete mitunternehmerähnliche Stellung erst im Veräußerungs- oder Liquidationsfall zeigen sollte. Denn das unternehmerische Einflusspotenzial wirke sich gerade während der Dauer der wesentlichen Beteiligung und nicht erst im Veräußerungs- oder Liquidationsfall aus. Dieser Qualität des unternehmerischen GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers werde der in § 20 I Nr. 1 EStG vorausgesetzte Typus des privaten („passiven“) Kapitalgebers nicht gerecht. Dies zeige auch ein näherer Blick auf die Besteuerung von Kapitaleinkünften:

Einkünfte aus Kapitalvermögen würden mit einer Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 % mit abgeltender Wirkung (§§ 43 V, 32d I EStG) besteuert. Es bestehe eine weitgehende Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 VI EStG für die Schedule der Kapitaleinkünfte. Zudem sehe § 20 IX EStG mit dem zwingenden Sparer-Pauschbetrag und Werbungskostenabzugsverbot eine „rohe Brutto-Besteuerung“ vor. Anders sei dies, wenn der Gesellschafter die Möglichkeit des „Opt-Out“ gem. § 32d II Nr. 3 EStG wahrnehme. Danach werde auf Antrag nicht die Abgeltungsteuer

sondern das TEV für Kapitalerträge angewendet, die aus Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft herrühren, wenn der Steuerpflichtige entweder zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt sei (lit. a) oder zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig sei (lit. b). In diesem Fall sei § 20 IX EStG nicht anwendbar, sondern das Teileinkünfteverfahren. Dies bedeute zwar eine grundsätzliche steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit von Fremdfinanzierungsaufwand. Allerdings gelte beim TEV die Abzugsbeschränkung des § 3c II EStG, so dass nur ein 60%-iger Ansatz erfolgen könne. Aus der Regelung des „Opt-Out“ schließt *Herr Schäfers*, dass der Gesetzgeber dem unternehmerischen Element, das wohl auch schon bei laufender Tätigkeit vorliege, Rechnung getragen habe. Darin sehe er ein Wertungselement: Schon während der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers werde dieser mit der Möglichkeit des „Opt-Out“ quasi-unternehmerisch tätig, bei Beendigung dann vollständig gewerblich. Der Gesetzgeber habe dies erkannt, aber nicht stringent umgesetzt. Mit dem „Opt-Out“ habe er versucht zu kitten, was eigentlich nicht systemkonsequent sei, nämlich den beherrschenden Kapitalanleger einheitlich als unternehmerisch anzusehen und dies sowohl während der Schaffensphase als auch bei Beendigung der Tätigkeit.

2.1.1 Vergleich mit dem Kommanditisten

Im Folgenden vergleicht *Herr Schäfers* den GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer mit dem Kommanditisten, der von der Rechtsprechung als Mitunternehmer angesehen werde, aber eher passiv agiere. Der BFH fordere als Mindestmaß an (Mit-) Unternehmerinitiative und –Risiko die Rechte eines Kommanditisten einer KG nach dem HGB-Regelstatut. Auch bei einer Publikums-Kommanditgesellschaft sei der Kommanditist Mitunternehmer, obwohl er dort umso mehr zum Kapitalgeber degradiert sei. Ebenso führe auch der „Mini-Kommanditanteil“ eines Arbeitnehmer-Kommanditisten nach dem BFH zur Mitunternehmerschaft. *Herr Schäfers* hinterfragt kritisch, worin beim Kommanditisten ein „mehr“ an unternehmerischen Engagements gegenüber dem eines beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers liege. Auch bei einer „Einmann-GmbH & Co. KG“ werde dieses Prinzip der Mitunternehmerschaft fortgeführt. Die Anteile an der Komplementär-GmbH würden zum Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten bei der KG gehören. Folgerichtig werde durch den BFH das Geschäftsführergehalt in gewerbliche Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft umqualifiziert, trotz vorgeschalteter GmbH.

2.1.2 Vergleich mit der Betriebsaufspaltung

Anders sei dies bei der Betriebsaufspaltung, einer der Idee nach ähnlich gelagerten Konstellation. Denn bei einer Betriebsaufspaltung werde das Gehalt, das der Geschäftsführer der Betriebs-GmbH beziehe, der auch Inhaber des Besitzunternehmens sei, anders als die Pachteinnahmen nicht in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert. Es bleibe bei Einkünften aus § 19 EStG. Im Vergleich zum Kommanditisten der GmbH & Co. KG sei dies wenig stringent und erscheine eher willkürlich.

2.1.3 Neuere Rechtsprechung des BFH

Abschließend verweist *Herr Schäfers* jedoch noch auf die neuere Rechtsprechung des BFH, die sich insb. im Urteil vom 20.10.2010, Az. VIII R 34/08, gewandelt habe. Der BFH habe ent-

schieden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft **nicht stets** als Organ in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei und den Weisungen der Gesellschaft zu folgen habe. Eine Besonderheit sei in diesem Fall gewesen, dass der Geschäftsführer keinen Anstellungs-, sondern einen Beratervertrag mit der GmbH gehabt habe. Der BFH habe die Qualifikation im Übrigen offen gelassen. Im Folgenden geht *Herr Schäfers* kurz darauf ein, wie die anderen Teilrechtsgebiete den Gesellschafter-Geschäftsführer behandeln würden.

2.2 Die Rechtsprechung der Sozialgerichtsbarkeit

Lohnend sei der Blick in die Sozialgerichtsbarkeit, so *Herr Schäfers*. Maßgebend sei dort der Begriff des „abhängig Beschäftigten“. § 7 SGB IV beschreibe eine Beschäftigung als die nicht-selbständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis. Anhaltspunkte für eine abhängige Beschäftigung seien eine **Tätigkeit nach Weisungen** und eine **Eingliederung in die Arbeitsorganisation** des Weisungsgebers. *Herr Schäfers* betont die Ähnlichkeit zum steuerrechtlichen Arbeitnehmertypusbegriff, der ebenfalls zur Abgrenzung ggü. der Selbständigkeit bemüht werde. *Herr Schäfers* stellt das Stufenmodell des BSG vor. Danach seien Fremdgeschäftsführer sowie solche Gesellschafter-Geschäftsführer, die nicht über eine Sperrminorität in der Gesellschaftsversammlung verfügen, *im Regelfall* abhängig beschäftigt, wobei im Einzelfall zu prüfen sei, ob eine Sperrminorität nach dem Gesellschaftsvertrag vorliege. Ein **Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer** sei nach dem BSG hingegen **i.d.R. selbständig**. Dies begründe das BSG damit, dass Umfang der Kapitalbeteiligung und das Ausmaß des sich daraus für ihn ergebenden Einflusses auf die Gesellschaft ein wesentliches Merkmal seien. Wer kraft seiner Gesellschaftsrechte die für das Arbeitnehmerverhältnis typische Abhängigkeit von seinem Arbeitgeber vermeiden könne, könne nicht Arbeitnehmer der Gesellschaft sein. (Mehrheits-)Gesellschafter auch ohne Geschäftsführerstellung könnten nach dem BSG Selbständige sein, so *Herr Schäfers*. Auch Mehrheitsgesellschafter könnten umgekehrt bei Vorliegen von Weisungsgebundenheit im Tatsächlichen abhängig beschäftigt sein.

Herr Schäfers weist deshalb auf den starken Einfluss der tatsächlichen Verhältnisse für die Beurteilung durch das BSG hin. Das BSG stelle bei seiner Beurteilung stärker auf diese Merkmale ab, sodass die tatsächlichen Verhältnisse bzgl. der Modalität der Arbeit die formalen Grenzen von Beteiligungshöhen überwinden könnten. Zwar habe das BSG Fallgruppen entwickelt. Die Beurteilung sei jedoch nicht so sehr an starre Grenzen geknüpft, was mit sich daraus ergebender Unsicherheit verbunden sei.

2.3 Die Rechtsprechung der Arbeitsgerichtsbarkeit

Anders sehe es die Arbeitsgerichtsbarkeit, die den Arbeitnehmerbegriff als „Schlüssel für die Anwendung des Arbeitsrechts“ prüfe. Es komme dabei auf die persönliche Abhängigkeit an. Die restriktive Haltung des BAG bzgl. der Erfüllung eines Arbeitnehmerbegriffs sei vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Arbeitnehmereigenschaft rechtswegeröffnend sei. Nach dem BAG sei im Wesentlichen selbst ein Fremd-Geschäftsführer nicht Arbeitnehmer und somit erst recht nicht der Gesellschafter-Geschäftsführer, der nach Ansicht des BAG „im Arbeitgeber-Lager“ stehe und es ihm am Merkmal der persönlichen Abhängigkeit mangle. Die persönliche Abhän-

gigkeit – und mit ihr die Arbeitnehmereigenschaft – sei nur anzunehmen, wenn anstatt der freien Tätigkeitsbestimmung die Einbindung in eine fremde Arbeitsorganisation vorliege, die sich im Weisungsrecht des Arbeitgebers bezüglich Inhalt, Durchführung, Zeit, Dauer und Ort der Tätigkeit zeige.

2.4 Die Rechtsprechung des EuGH

Herr *Schäfers* gibt einen kurzen Überblick über verschiedene Entscheidungen des EuGH, bei denen es um Geschäftsführer gehe. In der Entscheidung „Danosa“ v. 11.11.2010 – C-232/09 habe der EuGH den Kündigungsschutz für schwangere Arbeitnehmerinnen für eine Fremd-Geschäftsführerin bejaht. In der Entscheidung „Clean Car Autoservice GesmbH“ v. 7.5.1998 – C-350/96 sei ein Fremdgeschäftsführer als Arbeitnehmer im Sinne der Arbeitnehmerfreizügigkeit angesehen worden. Im Fall „Asscher“ v. 27.6.1996 - C-107/94 habe der EuGH entschieden, dass ein Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer nicht unter die Arbeitnehmerfreizügigkeit falle. Als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer Gesellschaft in den Niederlanden habe Herr Asscher seine Tätigkeit nicht im Rahmen eines Unterordnungsverhältnisses ausgeübt, so dass er nicht als Arbeitnehmer im Sinne des Artikels 48 in der damaligen Fassung des Vertrages anzusehen gewesen sei, sondern als eine Person, die eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne des Artikels 52 des damaligen Vertrages ausgeübt habe. Auch auf den Fall „Van der Steen“ v. 11.11.2010 - C-232/09 weist Herr *Schäfers* hin. Der EuGH habe dabei den Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-Reinigungs-BV nicht als selbständig i.S.d. MwStSysRL angesehen.

2.5 Internationaler Vergleich – Entscheidung des öVwGH und geändertes öEStG

In einer Grundsatzentscheidung vom 9.12.1980 habe der für das Steuerrecht zuständige öVwGH entschieden, dass Träger des (mit dem Unternehmerrisiko vergleichbaren) „Unternehmerwagnisses“ sei, wer in der Gesellschaft die wesentlichen Entscheidungen treffe. Entscheidend sei die Sperrminorität in der (mit einer deutschen Gesellschafterversammlung vergleichbaren) Generalversammlung. Jedenfalls liege ab einer 50%-igen Beteiligung keine Weisungsabhängigkeit vor. Als Reaktion auf diese Entscheidung des öVwGH habe der österreichische Gesetzgeber diese Grundsätze im neu eingeführten § 22 öEStG übernommen. Die Einkünfte eines Gesellschafter-Geschäftsführers würden seither als „sonstige selbständige Tätigkeit“ gem. § 22 Abs. 1 Z. 2 öEStG qualifiziert.

§ 22 öEStG besage:

„Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- (...)
- 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.“

Hervorzuheben sei, dass das Überschreiten einer starren Beteiligungsgrenze von mehr als 25% erforderlich sei und dies unabhängig von der tatsächlichen Ausgestaltung einer gesellschaftsvertraglichen Sperrminorität gelte.

3. Die Qualifikation der Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers

Herr Schäfers erläutert, dass es bei der Qualifikation der Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers wesentlich um die Abgrenzung der Typusbegriffe des Selbständigen ggü. dem Arbeitnehmer gehe. Die Begriffe stünden im Exklusivitätsverhältnis und würden sich voneinander abgrenzen, wie zwei Seiten einer Medaille. Eine Vielzahl von Kriterien sei für die Abgrenzung maßgeblich, die nach der Technik des Typusbegriffs im Wege einer Gesamtbetrachtung vorzunehmen sei. Insbesondere sei die Weisungsabhängigkeit gegen die Unternehmerinitiative sowie die Eingliederung in wirtschaftlichen Organismus gegen das Unternehmerrisiko abgrenzen. Die Selbständigkeit sei hier zunächst als den Einkunftsarten gem. § 15 EStG und § 18 EStG gemeinsames Kriterium zu prüfen. Der Blick in die anderen Rechtsgebiete habe eine unterschiedliche Begegnung mit der Abgrenzungsproblematik gezeigt.

Herr Schäfers weist darauf hin, dass verschiedene Teilrechtsgebiete auch verschiedene Rechtsbegriffe verwenden und teilweise verschiedene Gesetzeszwecke verfolgen würden. Die Relativität der Rechtsbegriffe stehe allerdings im Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung. Zu beachten sei, dass ein einheitlicher wirtschaftsrealer Vorgang zu beurteilen sei. Geboten sei eine Vermeidung von den Wertungswidersprüchen, die sich „ohne Not“ vermeiden lassen würden.

Als möglichen Kritikpunkt nimmt *Herr Schäfers* die Frage vorweg, ob die Annahme der Selbständigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers als Verstoß gegen das Trennungsprinzip zu erachten sei. Er fasst zunächst zusammen, was das Trennungsprinzip besage, nämlich: Die Haftungsbeschränkung gem. § 13 Abs. 2 GmbHG, Trennung der Vermögenssphären von GmbH und Gesellschaftern, Verkehrsfähigkeit der GmbH-Anteile, Rechtsfähigkeit der GmbH als juristische Person, Möglichkeit der Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Die GmbH sei flexibel. Sie sei nur haftungsbegrenzendes Vehikel für dahinter stehende natürliche Person. In der Qualifikation des Gesellschafter-Geschäftsführers als Selbständigen sehe *Herr Schäfers* keinen Verstoß gegen das Trennungsprinzip. Er betont ausdrücklich, dass es sich bei seinem Modell nicht um eine transparente Besteuerung der Kapitalgesellschaft handle, bei dem eine Zurechnung wie bei einer Mitunternehmerschaft erfolge. Sondern vielmehr gehe es auf Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers um eine eigenständige Beurteilung desselben i.S. einer von der GmbH isolierten Betrachtung. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei als „Unternehmer hinter der Unternehmung“ anzusehen. Damit spreche kein zuvor genanntes zivilrechtliches Prinzip bei der Kapitalgesellschaft gegen eine eigenständige steuerrechtliche Behandlung des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Herr Schäfers geht sodann nochmals auf die Frage nach der Qualifikation des Gesellschafter-Geschäftsführers als Selbständiger ein. Das Merkmal der Selbständigkeit sei § 15 und § 18 EStG gemein. Liege es vor, seien die ausgangs § 20 EStG zugerechneten Einkünfte des Gesellschafters über die Subsidiaritätsklausel des § 20 VIII EStG den anderen Einkunftsarten, insb. also §§ 15 oder 18 EStG zuzurechnen.

3.1 Qualifikation des Allein-Gesellschafter-Geschäftsführers

Die Frage der Selbständigkeit erörtert er im Folgenden gestuft nach Beteiligungsquoten, beginnend mit dem Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer. Als Elemente der Selbständigkeit nennt er Unternehmerinitiative und –risiko. Ein „Mehr“ des einen könne ein „Weniger“ des anderen ausgleichen, ohne dass eines der Merkmale ganz fehlen dürfe. Zur Erinnerung stellt er klar, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zwar getrennt von der GmbH beurteilt werden solle, aber die Beurteilung einheitlich bezogen auf seine wirtschaftliche Tätigkeit in der Doppelrolle als Geschäftsführer und Gesellschafter erfolge. Damit werde eine unnatürliche Zersplitterung eines Lebenssachverhalts vermieden. Daraufhin untersucht *Herr Schäfers* das Vorliegen von Unternehmerinitiative und –risiko beim Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer mit 100%-Beteiligung.

3.1.1 Unternehmerinitiative

Dieses Merkmal verlange die Teilhabe an oder Einfluss auf Unternehmensentscheidungen, wobei Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten als Mindestmaß angesehen würden. Der Geschäftsführer sei das einzige zur Vertretung und Geschäftsführung berufene Organ, § 35 GmbHG. Über die Kontrolle der Gesellschafterversammlung komme ihm auch Kompetenz für außerordentliche Geschäfte zu. *Herr Schäfers* bemüht dafür plakativ das Bild des Geschäftsführers, der sich bei seiner Gesellschafterversammlung vor dem Spiegel selbst Weisungen gebe. Dies stelle kein echtes Weisungsverhältnis dar. In seiner Person würden die laufende Verwaltung und die Unternehmenspolitik untrennbar verschmelzen. Es lasse sich nicht unterscheiden, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer das Tagesgeschäft vorbereite, mittel- oder längerfristige Pläne für das Unternehmen fasse oder ob er die Entscheidung zur Ausschüttungen treffe. Es bestehe auch infolge der Beteiligungshöhe kein echtes Weisungsverhältnis, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst „vor dem Spiegel“ eine unternehmenspolitische Entscheidung treffe und nach außen hin durchführe. Gegen ein Weisungsverhältnis spreche auch der Gedanke des Konfusionsarguments, das man aus dem Zivilrecht kenne. Gläubiger und Schuldner in einer Person vereinigt würden grds. zum Erlöschen der Schuld führen. *Herr Schäfers* hält fest, dass im Verhältnis zum Kommanditisten damit ein wesentliches „Mehr“ an Unternehmerinitiative bestehe.

3.1.2 Unternehmerrisiko/-chance

Das Merkmal des Unternehmerrisikos erfordere eine unmittelbare Beteiligung an Erfolg und Misserfolg des Unternehmens, also an Gewinn und Verlust, stillen Reserven und Geschäftswert. Seine Teilhabe an Erfolg/Misserfolg könne der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer über das Ausschüttungsverhalten selbst steuern. Eine Partizipation an stillen Reserven sei über den Wert der Anteile bei Veräußerung gewährleistet. Unternehmerrisiko ergebe sich auch we-

gen §§ 30, 31 GmbHG aus der Gesellschafterstellung. *Herr Schäfers* nennt auch das schwächere Argument der zivilrechtlichen Haftungstatbestände des Geschäftsführers, z.B. §§ 43 Abs. 2, 9a, 64 GmbHG. So trage dieser das Insolvenzrisiko bezüglich seiner Einlage, wenn die GmbH insolvent werde. Er gibt zu bedenken, dass auch ein Kommanditist kein größeres Risiko trage. Deshalb zieht er das Zwischenfazit, dass ein Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer Unternehmerinitiative und –risiko trage und daher mindestens so zu stellen sei wie ein Kommanditist, also Einkünfte als Unternehmer erziele. Dem Typus eines Kapitalanlegers entspreche der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer keineswegs.

3.2 Erforderliche Mindestbeteiligungshöhe für Unternehmertypus?

Herr Schäfers untersucht im Folgenden die Frage, wie die Qualifikation bei verminderter Beteiligungsquote erfolge und wo die Untergrenze für eine noch unternehmerische Gesellschafter-Geschäftsführerstellung liege.

3.2.1 Erforderliche Beteiligungshöhe >50%?

Herr Schäfers untersucht zunächst, ob eine über 50%-ige Beteiligung ausreichend Unternehmerinitiative und –risiko vermittele. Er hält fest, dass sich bei absinkender Beteiligungsquote das Unternehmerrisiko der Qualität nach nicht verändere. Es sei folglich allein die Frage der Auswirkung auf die Unternehmerinitiative zu beantworten. Die Geschäftsführerposition vermittele zunächst Initiative. Allerdings sei der Einfluss auf unternehmensstrategische Entscheidungen aufgrund von evtl. Sperrminorität bei anderen Gesellschaftern geringer. Dennoch bleibe der beherrschende Einfluss in der Gesellschafterversammlung, da er mit seiner Stimmenmehrheit nicht überstimmbare sei. Zudem sei insbesondere keine Abberufung als Geschäftsführers möglich. Er habe also eine gefestigte Macht im Unternehmen inne. Der unternehmerischen Gedanken sei auch bei Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung einer mindestens 50%-igen Beteiligung an einer GmbH sowie vorheriger Geschäftsführungstätigkeit des Übergebers sowie die Übernahme der Geschäftsführung durch den Übernehmer in § 10 Abs. 1 Nr. 1a S.2 lit. c EStG zu finden. Für *Herrn Schäfers* genügt damit auch eine einfache Mehrheitsbeteiligung des Geschäftsführers, damit seine Tätigkeit insgesamt als selbständige zu beurteilen sei.

3.2.1 Beteiligungshöhe >25% ausreichend?

Fraglich sei, so *Herr Schäfers*, ob auch noch eine über 25%-ige Beteiligung ausreichend sei, um die erforderliche Unternehmerinitiative zu vermitteln. Die >25%-Schwelle finde sich im Gesetz an mehreren Stellen, so z.B. in: § 30 EStG 1925 (wesentliche Beteiligung), § 17 EStG a.F., § 32d II Nr. 3 lit. a EStG, § 13b I Nr. 3 ErbStG („Produktivvermögen“ als unternehmerisches Vermögen) sowie in § 22 öEStG.

Zur Verdeutlichung der Bedeutung der >25%-Grenze geht *Herr Schäfers* auf die Folgen der qualifizierten Minderheit im Recht der GmbH ein. Dazu zitiert er aus steuerrechtlicher Sicht aus § 30 III EStG 1925, nachdem einer Veräußerung eines Gewerbebetriebs die Veräußerung eines z.B. GmbH-Anteils gleich gestanden habe, an deren Kapital der Veräußerer „wesentlich beteiligt“ gewesen sei. Eine wesentliche Beteiligung habe bei einer Beteiligung „zu mehr als einem

Viertel“ vorgelegen. Nach der Begründung zum EStG 1925 hätten solche Unternehmungen wirtschaftlich den Einzelbetrieben, OHG oder KG, bei denen der Gewinn als Einkommen aus Gewerbebetrieb des Unternehmers (Mitunternehmers) zu versteuern gewesen sei, sehr nahe gestanden. Das sei, so *Herr Schäfers*, nicht zu Unrecht erfolgt, weil ein unternehmerischer Einfluss vermittelt worden sei.

Im Weiteren nennt *Herr Schäfers* zentrale Aspekte des GmbH-Rechts, bei denen das Gesetz eine $\frac{3}{4}$ -Mehrheit verlange, z.B. bei Satzungsänderung gem. § 53 II GmbHG, Kapitalerhöhung gem. § 55 GmbHG, Auflösung der Gesellschaft gem. § 60 I Nr. 2 GmbHG, Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform gem. § 240 UmwG, Verschmelzung mit einer Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform gem. § 50 UmwG sowie Ausschließungsklage nach BGH. Es handele sich dabei um Grundlagengeschäfte bzgl. Aspekte mit grundlegender Strukturentscheidung. Als Kehrseite der geforderten $\frac{3}{4}$ -Mehrheit benötige man zur Verhinderung der Geschäfte für die Sperrminorität mehr als 25%. Insoweit sei es etwas unsauber vom Gesetzgeber, den „Opt-Out“ gem. § 32d II Nr. 3 lit. a EStG aus der Abgeltungsteuer schon bei exakt 25% beginnen zu lassen. Ein Anteil von exakt 25% sei jedoch nicht ausreichend dafür, einen Beschluss mit $\frac{3}{4}$ -Mehrheit zu verhindern.

Die Frage bzgl. der Unternehmerinitiative bei vorliegender Sperrminorität sei nicht, ob der Gesellschafter mit $>25\%$ der Anteile einen Beschluss erzwingen könne, sondern, ob es ausreichend sei, dass er ihn verhindern könne. Ob die Beteiligungsquote oberhalb einer Sperrminorität bei gleichzeitiger Geschäftsführung ausreichend Unternehmerinitiative vermittele, sei abzuwägen und durchaus diskussionswürdig. Dagegen sprächen insbesondere, dass die Geschäftsführung bereits mit einfacher Mehrheit entzogen werden könne. Zudem würden die $>25\%$ keine Beherrschung der Gesellschafterversammlung vermitteln. Zu beachten sei jedoch, dass gewichtige Entscheidungen durch die Sperrminorität verhindert werden könnten und auch Beschlüsse verhindert werden könnten. *Herr Schäfers* hinterfragt kritisch, ob diese destruktive Blockadeposition für die Annahme eines unternehmerischen Engagements ausreichend sei. Er lässt eine persönliche Tendenz zur Bejahung der Unternehmereigenschaft erkennen, hält dies jedoch durchaus für diskussionswürdig. Dies mache er an der Unterscheidung dieses Gesellschafter-Geschäftsführers vom bloßen Kapitalanleger fest. Es sei eine wesentlich aktivere, produktivere Nutzung von Kapital, die über das bloße Verwalten hinausgehe. Auch sei der Gesellschafter-Geschäftsführer mit Sperrminorität zum weisungsgebundenen Arbeitnehmer abzugrenzen. Von Weisungsabhängigkeit könne nicht ausgegangen werden, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer mit Sperrminorität gewisse Entscheidungen blockieren könne. Auch wenn dieser nicht nach Belieben schalten und walten könne, so bliebe ihm aber doch ein erheblicher Einfluss. Daher lasse sich insgesamt im Vergleich zum Kommanditisten kein „Weniger“ an Unternehmerinitiative feststellen.

3.2.1 Beteiligungshöhe oberhalb gesellschaftsvertraglich abweichend vereinbarter Sperrminorität ausreichend?

Herr Schäfers erläutert, das Recht der inneren Organisation der GmbH sei zwar weitgehend dispositiv, zwingend sei aber der Minderheitenschutz. Folglich sei eine Erhöhung der erforderli-

chen Mehrheit zulässig bis hin zur Einstimmigkeit, so dass dann schon eine unter 25%-ige Beteiligung ausreichende Sperrminorität sein könne. Dazu verweist *Herr Schäfers* auf die Rechtsprechung des BSG, wo eine Selbständigkeit auch bei Kleinstanteilen (z.B. 1% Anteil) angenommen werde, wenn gesellschaftsvertraglich ein Einstimmigkeitserfordernis vereinbart sei. Es stünden sich jedoch dann Einzelfallgerechtigkeit und der Verlust von Rechtssicherheit gegenüber. Eine kasuistische Rechtsprechung drohe, wenn man im Einzelnen die mitunter verschiedenen Mehrheitserfordernisse eines Gesellschaftsvertrags werten und abwägen müsse. Er halte es daher für diskussionswürdig, ob nicht eher eine starre Grenze wie in der österreichischen Regelung (§ 22 öEStG) vorgesehen aus Gründen der Rechtssicherheit vorzugswürdig sei.

3.3 Zwischenfazit Merkmal der Selbständigkeit nach Beteiligungsquote

Herr Schäfers resümiert, dass seiner Meinung nach bei über 50%-Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers Selbständigkeit vorliege. Auch tendiere er dazu das Merkmal der Selbständigkeit bei Überschreiten der 25%-Grenze beim Gesellschafter-Geschäftsführer zu bejahen, sieht dies jedoch noch etwas kritisch. Zudem sei er sich selbst im Moment noch nicht sicher, ob unter 25% eine unternehmerische Beteiligung vorliegen könne.

3.4 Qualifikation der Tätigkeit im engeren Sinne

Nachdem die Selbständigkeit für o.g. Fallgruppen des Gesellschafter-Geschäftsführers bejaht worden sei, möchte sich *Herr Schäfers* im Folgenden der Frage nach der Qualifikation der Tätigkeit im engeren Sinne als sonstige selbständige Tätigkeit § 18 I Nr. 3 EStG oder als gewerbliche Tätigkeit gem. § 15 EStG widmen, wobei sich der Vorrang der selbständigen Tätigkeit aus § 15 II EStG ergebe. Eine Abgrenzung erfolge auch anhand von tradierten Einkunftsartenbildern. Gem. § 18 I Nr. 3 EStG seien Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit „z.B. Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied“. Keines der genannten Beispiele sei dem Wortlaut nach auf den selbständigen Gesellschafter-Geschäftsführer anwendbar. Der Gesetzgeber bediene sich allerdings der Beispieltechnik, wobei die Beispiele keine Gruppe mit Gemeinsamkeiten bilden würden. Es fehle auch ein nach der Verkehrsanschauung zu ermittelndes oder tradiertes Bild eines solchen sonstig Selbständigen. Es sei daher auch die historische Auslegung zu bemühen. Dazu zitiert *Herr Schäfers* den § 9 Nr. 4 EStG 1920:

„Zum Einkommen aus Arbeit gehören:(...)

Nr. 4: Die Einnahmen aus einmaliger oder dauernder Tätigkeit jeder Art, insbesondere Vergütungen für Vermögensverwaltungen und für Vollstreckung von Testamenten, sowie Tantiemen und andere Vergütungen, welche den Mitgliedern der Verwaltung und des Aufsichtsrats von Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften und sonstigen Personenvereinigungen gewährt werden, bei denen der Steuerpflichtige nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist.“

Auf Nachfrage von *Prof. Seer* wird diskutiert, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht unter den Passus „Mitglieder der Verwaltung (...) von GmbHs“ hätte fallen müssen. Aus dem Publikum wird vorgebracht, dass auch heute die Bezeichnung „Verwaltung“ gängiges Synonym für

Vorstand/Geschäftsführung sei. *Herr Schäfers* merkt an, dass die Gesetzesbegründung des EStG 1920 darüber keinen Aufschluss gebe. Jedenfalls habe § 9 EStG 1920 die Einkünfte allgemein denen aus Arbeit zugeordnet. Das EStG 1925 habe später Teile des § 9 Nr. 4 EStG 1920 in § 35 Nr. 2 EStG 1925 übernommen und als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit festgelegt, „*insbesondere Vergütungen für Vermögensverwaltungen und für Vollstreckung von Testamenten sowie Vergütungen (Tantiemen) oder unter sonstiger Benennung gewährte Bezüge, geldwerte Vorteile und Entschädigungen, die den Mitgliedern des Aufsichtsrats (...)*“. Auch aus der Gesetzesbegründung zum EStG 1925 habe sich nichts dazu keine aufschlussreiche Erläuterung entnehmen lassen. Im Rahmen einer systematischen Auslegung erwähnt *Herr Schäfers*, dass RFH und BFH für die Zuordnung zur sonstigen selbständigen Tätigkeit die Merkmale gelegentlicher Tätigkeit, vermögensverwaltender Tätigkeit, selbständig ausgeübter fremdnütziger Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis betont hätten. Dies folge aus einer Gesamtschau der genannten Beispiele im Gesetz, wenn auch keine allgemeine Gruppenähnlichkeit zwischen den Beispielen vorliege. Der längere Zeit fast in Vergessenheit geratene § 18 I Nr. 3 EStG habe im Zuge des Wegfalls der Vervielfältigungstheorie und der Anwendung des Tatbestands auf den Insolvenzverwalter mit kaufmännisch-praktischer Tätigkeit eine Renaissance erfahren. Die Formulierung kaufmännisch-praktischer Tätigkeit könne ggf. als Zwitter zwischen der Gewerblichkeit und der freiberuflichen Tätigkeit zu begreifen sein. Dies passe zwar gut auf den Insolvenzverwalter, der eigentlich von der Ausbildung eher Freiberufler sei, aber kaufmännisch-praktisch tätig werde. Nicht jedoch sei dies für den Gesellschafter-Geschäftsführer passend.

Insgesamt bestehe keine Ähnlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers mit den genannten Beispielen, weder zum Aufsichtsrat da dieser Kontrollorgan sei und die Geschäftsführung eher exekutiv, ausführend, leitend sei. Noch handele es sich um die Verwaltung fremden Vermögens, etwa der GmbH. *Herr Schäfers* betont, dass es sich nach seiner Ansicht vielmehr um einen eigenen Betrieb des Gesellschafter-Geschäftsführers „hinter“ der GmbH handele, also eine eigene betriebliche Sphäre mit den GmbH-Anteilen als eigenes Vermögen. § 18 I Nr. 3 EStG sei auf den Gesellschafter-Geschäftsführer folglich nicht anwendbar.

Herr Schäfers hält fest, dass seiner Ansicht nach der mit mehr als 25% am Stammkapital beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer mit seiner gesamten Tätigkeit originär Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 II EStG erziele. Dabei würden sowohl die Beteiligung als auch die Tätigkeit eine einheitliche betriebliche Sphäre bilden.

Auf Nachfrage aus dem Publikum, ob bei einer Freiberufler-GmbH deren beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer nicht auch freiberufliche Einkünfte gem. § 18 I Nr. 1 EStG erzielen könne, bejaht *Herr Schäfers* dies, betont aber, dass er sich in seinem Vortrag auf die übrigen Fälle konzentriere.

Im Folgenden wird kontrovers über das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 15 II EStG, insb. das Merkmal der „*Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr*“, im Hinblick auf den Gesellschafter-Geschäftsführer diskutiert. Diskutiert wird, ob eine Beteiligung des

Gesellschafter-Geschäftsführers am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durch das Vehikel der GmbH angesehen werden kann. Diese wird jedoch als Verstoß gegen das Trennungsprinzip kritisiert und i.E. abgelehnt. *Prof. Seer* möchte das Merkmal -wie von *Prof. Schön* herausgearbeitet- so auslegen, dass es lediglich zur Abgrenzung der Erwirtschaftung von steuerbarem Markteinkommen ggü. nicht steuerbarem „imputed income“ diene. So sei etwa das selbstgebaute Haus des Heimwerkers zwar Einkommen, aber nicht steuerbar, da es nicht am Markt erzielt worden sei. *Dr. Schothöfer* kritisiert diese restriktive Auslegung des Merkmals da es dann inhaltsleer sei. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer nur gegenüber einer GmbH auftrete, beteilige dieser sich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, so *Dr. Schothöfer*. Die Anzahl der Abnehmer sei, nach Ansicht von *Prof. Seer*, allerdings weniger relevant, so dass es entgegen der von *Dr. Schothöfer* geäußerten Meinung nicht hinderlich sei, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nur mit der einen GmbH interagiere. *Prof. Seer* betont, dass das Merkmal nur die Bedeutung habe, selbstgeschaffenes Einkommen von der Besteuerung auszunehmen. *Dr. Schothöfer* zeigt sich insoweit uneinsichtig und will § 15 II EStG für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ablehnen. Allenfalls halte er § 22 EStG für einschlägig. Dies lehnt *Prof. Seer* mit der Begründung ab, dass § 22 Nr. 3 EStG eine eher gelegentliche Tätigkeit voraussetze, der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch eine dauerhafte Tätigkeit ausübe. Zudem sei anders als im U.S.-amerikanischen Steuerrecht der § 22 Nr.3 EStG kein Aufangtatbestand für sämtliche Einkommensaktivitäten. Sondern das EStG sei mit einem enumerativen Einkunftsartenkatalog ausgestattet, wobei der Gesetzgeber typologisch ausgearbeiteter Einkunftsartenbilder vor Augen gehabt habe.

Die von *Herrn Schäfers* herausgearbeitete typologische Zusammenschau der Geschäftsführer- und Gesellschaftertätigkeit hinter der GmbH sowie die bejahte Selbständigkeit des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers begrüßt *Prof. Seer*. Er zeigt sich allerdings kritisch, ob auch eine Minderheitsbeteiligung von über 25% dafür ausreiche. Auch die aufgezeigten Wertungswidersprüche der derzeitigen Behandlung des Gesellschafter-Geschäftsführers zur steuerlichen Behandlung des Kommanditisten lobt er. *Herr Heyes* merkt an, dass hier vielmehr zu hinterfragen sei, ob die Einstufung des Kommanditisten als Mitunternehmer wertungsmäßig richtig sei. Auch die Rechtsformneutralität der Besteuerung spiele hier mit hinein. *Dr. Schothöfer* halte die Rechtsformneutralität der Besteuerung mangels verfassungsrechtlicher Fundierung für nicht zwingend, sondern das Optionsmodell i.S.d. Wahlmöglichkeit der Rechtsform für ausreichend. Im Übrigen stimme er zu, dass ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer trotz Arbeitsvertrags mangels Weisungsgebundenheit keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gem. § 19 EStG erziele. Allerdings halte er die Qualifikation der Einkünfte gem. § 18 oder § 15 EStG nicht für zwingend. Dies kritisiert *Prof. Seer*. Er halte folgerichtig entweder § 18 I Nr. 1, Nr. 3 oder § 15 EStG für einschlägig. Beachtlich finde er, dass Österreich schon 1980 in der Entscheidung des öVwGH den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht als Arbeitnehmer eingestuft habe und der österreichische Gesetzgeber in Reaktion darauf positiv entschieden habe, dass der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte gem. § 22 öEStG erziele. *Herr Wilkesmann* gibt zu bedenken, dass auch der Zweckgedanke nach Aristoteles zu berücksichtigen sei.

Im Folgenden wird über die Rechtsprechung des BSG und BAG diskutiert. *Prof. Seer* zeigt sich verwundert über die einschränkende Auslegung des Arbeitnehmerbegriffs durch das BSG und BAG, weil er wegen der Schutzwürdigkeit des Arbeitnehmers eine weite Auslegung erwartet habe. *Dr. Peus* führt die restriktive Auslegung des Arbeitnehmerbegriffs im Sozialrecht auf eine Missbrauchsbekämpfung zurück. Es solle verhindert werden, dass ein typologisch Selbständiger seinen Lohn besonders hoch auszahlt, um nach Beendigung der Tätigkeit selbst hohes Arbeitslosengeld zu erhalten. Für eine Beurteilung als Selbständigen spreche auch die Rechtsprechung des 2. Zivilsenats des BGH zur Veruntreuung, wonach die GmbH kein selbständiges Vermögensinteresse ggü. ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer habe. Auch die Haftung des Geschäftsführers gem. § 43 GmbHG untermauere das Argument der Selbständigkeit. Gegenargument könne sein, dass selbst ein Alleingesellschafter zur Beachtung des satzungsmäßigen Zwecks der GmbH verpflichtet sei und ihn eine Insolvenzantragspflicht treffe. Diese Gegenargumente entkräftet *Prof. Seer* mit den Argumenten, dass der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer Satzungsänderungen selbst durchführen könne sowie einen Insolvenzantrag dadurch verhindern könne, dass er selbst der GmbH ein Darlehen gebe. Entscheidend sei vielmehr die Frage nach der Abhängigkeit i.S.d. § 19 EStG. Dies sei jedoch entgegen der h.M. fernliegend. Es bleibe die Frage, wie die Einkünftequalifikation positiv zu beantworten sei, ob also Einkünfte gem. § 18 oder § 15 EStG vorliegen.

4. Steuerliche Folgen aus der Qualifikation

Herr Schäfers resümiert, dass nach seiner Ansicht der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer originär gewerbliche Einkünfte erziele und eine einheitliche Betriebsvermögenssphäre seines Betriebes „hinter“ der GmbH vorliege. Auch die Gewerbesteuerpflicht sei zu beachten. Seiner Meinung nach sei weder die unternehmerische Qualität der Beteiligung isoliert hervorzuheben, da diese Ansicht verkenne, dass die Initiative des Gesellschafter-Geschäftsführers entscheidend auch von dessen Rolle als Geschäftsführer abhängig sei. Noch sei umgekehrt allein die Geschäftsführer-Stellung ausreichend, da dabei dann das erforderliche Unternehmerrisiko fehle. Ein Fremd-Geschäftsführer sei seiner Meinung nach nicht gewerblich. Als Folge aus diesen Erkenntnissen bilde der Gesellschafter-Geschäftsführer mit seiner Beteiligung und der Rolle als Geschäftsführer eine einheitliche betriebliche Sphäre. Beides verschmelze miteinander untrennbar und bedinge sich gegenseitig als einheitlicher wirtschaftsrealer Vorgang.

Steuerliche Folge daraus sei insb., dass die GmbH-Anteile Betriebsvermögen seien, die Dividenden Betriebseinnahmen (TEV anwendbar) darstellen würden, die Geschäftsführervergütung auch zu Betriebseinnahmen führe. Andererseits gehöre der Zinsaufwand bei Fremdfinanzierung zu den Betriebsausgaben, wobei § 3c II EStG zu beachten sei. Der Sparer-Pauschbetrag gem. § 20 IX EStG sei ebenso wenig anwendbar, wie die Verlustausgleichsbeschränkung des § 20 VI EStG und die Abgeltungssteuer. Denn hier sei wegen der vorrangigen Gewerblichkeit die Subsidiaritätsklausel des § 20 VIII EStG einschlägig. Mangels Anwendbarkeit des § 32d I EStG sei auch der „Opt-Out“ gem. § 32d II EStG obsolet. Mit dieser steuerlichen Behandlung gelinge

auch eine harmonische Einbettung der Betriebsaufspaltung. Denn bei Beherrschung der Betriebs-GmbH lägen bei vorgenommener typologischer Betrachtung einheitlich gewerbliche Einkünfte vor und somit werde ein Gleichlauf zur GmbH & Co. KG erreicht. Damit werde der vormals existierende Wertungswiderspruch überwunden.

Eine mögliche weitere Konsequenz sei die Anwendbarkeit von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, der sog. „Teilwertabschreibung“. *Herr Schäfers* merkt an, dass der Begriff ungenau sei, da es sich bei § 6 I Nr. 2 EStG eigentlich um eine Bewertungsvorschrift und nicht um eine Absetzung im klassischen Sinne handele. Dennoch biete die Teilwertabschreibung steuerliche Anreize, vor allem in krisenreichen Zeiten. Voraussetzung sei u.a. die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich gem. §§ 4, 5 EStG. Auch die Betriebsvermögenseigenschaft der Anteile an der GmbH sei erfüllt, da diese originär zum Betriebsvermögen des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers gehören würden. Darüber hinaus sei auch eine dauernde Verbindung erforderlich. Nach der Rechtsprechung des BFH v. 16. 3. 89, Az. IV R 133/86³ setze die Herstellung einer dauernden Verbindung voraus, dass die Anteile über Kapitalanlageaspekte hinaus zu unternehmerischen Zwecken (...) gehalten werden müssten. Dies sei vorliegend der Fall. Daher sei eine Teilwertabschreibung gem. § 6 I Nr. 2 S. 2 EStG bei voraussichtlich dauernder Wertminderung möglich.

Nach der von *Herrn Schäfers* vertretenden Ansicht sei eine Gewerbesteuerpflicht auf Ebene des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers notwendige Folge. Ähnliches kenne man z.B. von der Betriebsaufspaltung oder der GmbH & Co. KG. *Herr Schäfers* weist auf die Abmilderung durch § 35 EStG hin und betont, dass es ihm auf die Folgerichtigkeit ankomme und es nicht um die Verfolgung fiskalischer Interessen gehe.

5. Beendigung einer beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführertätigkeit

Herr Schäfers geht sodann auf die Folgen der Qualifikation des Gesellschafter-Geschäftsführers als Gewerbebetrieb im Beendigungsfall ein. Dabei differenziert er zwischen dem Fall der freiwilligen oder gewillkürten Beendigung i.S.v. Unternehmensnachfolge und der unfreiwilligen Beendigung.

5.1 Gewillkürte Beendigung des „Gesellschafter-Geschäftsführer-Betriebs“

Folge der unternehmerischen Qualität der Gesellschafter-Geschäftsführertätigkeit sei, dass der Aufgabegewinn nun gem. § 16 EStG zu versteuern sei und nicht mehr § 17 EStG greife, der nur für im Privatvermögen gehaltene GmbH-Anteile gelte. Zu beachten sei die Anwendbarkeit des TEV gem. §§ 3 Nr. 40 lit. b, 3c II EStG. *Herr Schäfers* weist darauf hin, dass bei der Gestaltung die Steuerverstrickung bzw. die grundsätzliche Entstrickung der im Betrieb enthaltenen stillen Reserven im Beendigungs- oder Veräußerungsfall bedacht werden müsse. Es stelle sich aber

³ BStBl. II 89, 737.

auch die Frage, ob die Aufdeckung der stillen Reserven verhindert werden könne, indem z.B. bei unentgeltlicher Übertragung die Buchwertverknüpfung gem. § 6 III EStG Anwendung finde. Die Anwendbarkeit von § 6 III EStG setze voraus, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen werde. Wichtig sei, dass der Übergang eines Betriebs auch Übergang von notwendigem Betriebsvermögen voraussetze, was hier der Anteil an der GmbH sei. Damit der „Gesellschafter-Geschäftsführer-Betrieb“ bestehen könne, müsse logischerweise auch die Geschäftsführer-Stellung auf den Erwerber „übertragen“ werden.

Prof. Seer zeigt sich zunächst kritisch bzgl. der Übertragung dieses Human Capitals. Er stelle sich die Frage, ob der Betrieb des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vielmehr fortgesetzt werden könne, wenn dieser zum beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer anderen GmbH werde oder ob die Figur der Betriebsaufspaltung auf den Fall übertragbar sei. Auch sei zu überlegen, wie es zu beurteilen sei, wenn der Übernehmer die Geschäftsführerposition nahtlos fortführe. Dieser Gedanke sei auch aus § 10 I Nr. 1a S. 2 lit. c EStG bekannt, der an den Sonderausgabenabzug u.a. die Voraussetzung knüpfe, dass Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines mindestens 50 Prozent betragenden Anteils an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gezahlt würden und bei dieser der Übergeber als Geschäftsführer tätig gewesen sei und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernehme.

5.1.1 Buchwertverknüpfung bei unentgeltlicher Übertragung aller Anteile vom Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer auf dessen Sohn sowie Eintritt des Sohnes in die Allein-Geschäftsführer-Stellung?

Herr Schäfers fährt fort mit einem Beispiel der gewillkürten Unternehmensnachfolge, das er zur Diskussion stellt. Dabei übertrage der Vater, der bisher Allein-Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH gewesen sei, 100% der Anteile auf seinen Sohn, der sodann auch in seine bisherige Allein-Geschäftsführer-Stellung eintrete. *Dr. Peus* stellt die Übergangsfähigkeit der Geschäftsführerstellung in Frage, da es sich um eine höchstpersönliche Stellung handele. Etwas anderes gelte hingegen für die Übertragbarkeit der Anteile. *Herr Heyes* erwägt, ob der Übertragungsfall wirklich zwangsläufig zur Beendigung der betrieblichen Tätigkeit führe oder ob diese nicht fortgeführt werden könne, wenn der ehemalige beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer später eine neue GmbH beherrsche. Im Folgenden diskutieren *Herr Heyes* und *Prof. Seer* über Wertungswidersprüche und Parallelen zur Betriebsaufspaltung. *Prof. Seer* begrüßt die ursprüngliche Idee, den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer als selbständigen Einzelunternehmer ohne Durchgriff durch die GmbH zu behandeln. *Dr. Schothöfer* hält § 6 III EStG für anwendbar. Er stellt heraus, dass nach der Vorschrift lediglich die wesentlichen Betriebsgrundlagen übergehen müssten. Das Human Capital sei jedoch nicht zu bilanzieren und stelle auch kein Betriebsvermögen dar. Darauf erwidert *Dr. Peus*, dass aber bei einheitlicher Betrachtung der Sphäre des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers auch die Geschäftsführerstellung notwendiges und untrennbar verbundenes Element der Selbständigkeit/Gewerblichkeit sei. *Prof. Seer* pflichtet bei, indem er es für ausreichend erachtet, dass zwar keine „Übertragung“ der Geschäftsführerstellung im wörtlichen Sinne erfolge, wohl aber ein neues Einsetzen des Erwerbers in die Position. Es wird über die Folgen diskutiert, die sich erge-

ben würden, wenn ein Element der Doppelfunktion des Gesellschafter-Geschäftsführers ganz wegfaile oder wenn ein teilweiser Einfluss bleibe. Dazu verweist *Herr Schäfers* auf sein nächstes Beispiel.

5.1.2 Buchwertverknüpfung bei unentgeltlicher Übertragung nur von 26%-Anteilen vom vormals Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer auf dessen Sohn sowie Eintritt des Sohnes in die Allein-Geschäftsführer-Stellung?

Herr Schäfers beleuchtet den Fall, dass der Vater als Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer seine Geschäftsführerstellung zugunsten seines Sohnes aufgabe und von seinen vormals 100%-Anteilen an der GmbH 26% auf den Sohn übertrage, selbst allerdings 74% zurückbehalte. Er stellt zur Diskussion, ob dies für die Anwendbarkeit des § 6 III EStG vor dem Hintergrund ausreiche, dass der Sohn nun durch die Sperrminorität sowie die Geschäftsführer-Stellung ausreichend Unternehmerinitiative innehave. Zumindest fehle es dem Vater nach der Anteilsübertragung und dem Wegfall seiner Geschäftsführerstellung selbst an Unternehmerinitiative, sodass es i.H.v. 74% der Anteile wohl zu einer Entnahme der Anteile komme und die stillen Reserven insoweit aufzudecken seien. *Dr. Peus* gibt zu bedenken, dass für die Anwendbarkeit des § 6 III EStG der gesamte Betrieb bzw. Anteil übertragen werden müsse und er nach wie vor die Übertragbarkeit der Geschäftsführerstellung als höchstpersönliche Leistung des Vaters anzweifle. Auch *Prof. Seer* zeigt sich bzgl. der Anwendbarkeit des § 6 III EStG in diesem Fall kritisch. Dies rühre allerdings daher, dass er die Unternehmerqualität des nur mit Sperrminorität ausgestatteten Gesellschafter-Geschäftsführers, also des „blockierenden Unternehmers“ anzweifle. Der aus dem *Publikum* vorgeschlagene Fall der Schenkung 100% der Anteile unter der Auflage einer 74%-igen Rückübertragung wird von einer anderen Stimme aus dem *Publikum* als Fall des Gestaltungsmissbrauchs gem. § 42 AO verworfen. Ein von *Dr. Schothöfer* erwogener Wertungswiderspruch zwischen der ertragsteuerlichen Aufdeckung stiller Reserven bei der Nichtanwendung des § 6 III EStG und der schenkungssteuerrechtlich nicht gleichlaufenden Behandlung als begünstigtes Vermögen gem. § 13b ErbStG wird von *Prof. Seer* mit der Begründung dementiert, der als verfassungswidrig anzusehende § 13b ErbStG könne kein Maßstab sein. Durch Absenkung der erforderlichen Beteiligungshöhe auf 1% in § 17 EStG sei zudem kein solch behaupteter Gleichlauf zwischen Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht mehr zu erkennen.

5.2 Unfreiwillige Beendigung des „Gesellschafter-Geschäftsführer-Betriebs“

Herr Schäfers widmet sich nun den Folgen der unfreiwilligen Beendigung des „Gesellschafter-Geschäftsführer-Betriebs“. Es komme dann zur Entstrickung der stillen Reserven, wenn auch nur eines der lebenserhaltenden Elemente des Konstrukts entfaile, also z.B. die Beteiligungsquote unter das entscheidende Quorum sinke oder bei Verlust der Geschäftsführereigenschaft, etwa durch Tod oder Krankheit. Denn bei einheitlicher Betrachtung liege dann keine Unternehmereigenschaft nach oben aufgestellten Kriterien mehr vor. Dass erwünschte (Mit-)Unternehmerschaften „verunglücken“ und unerwünschte ins Leben treten könnten, sei aber hinzunehmen.⁴ Dies kenne man auch aus anderen Bereichen, etwa bei der Betriebsaufspaltung. Die „Falle“, die zuschnappe, sei nicht in der Qualifikation des beherrschenden Gesellschafter-

⁴ in Anlehnung an Jakob, in FS L. Schmidt, 113, 118.

Geschäftsführers begründet, sondern vielmehr in der Unterscheidung zwischen Betriebs- und Privatvermögen. *Prof. Seer* stimmt dem zu. Die Folgen seien für den Betroffenen mitunter ärgerlich, aber folgerichtig. Auch *Dr. Schothöfer* schließt sich dem an. Allerdings halte er diese Folgen für krass, etwa wenn ein „Start-up-Unternehmen“ sich Investoren als Gesellschafter ins Boot holen müsse und dadurch unter die erforderliche Beteiligungsgrenze falle und deshalb die unternehmerische Betätigung „unfreiwillig“ beendet werde. Dem widerspricht *Herr Schäfers* mit der Begründung, der Wegfall der Unternehmerinitiative sei in diesem Fall folgerichtig, da der ehemalige „Start-up-Unternehmer“ sich bei Verlust der Beherrschungsstellung tatsächlich zur Marionette seiner Geldgeber gemacht habe.

Dr. Peus erwägt die steuerliche Behandlung des Falls, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zunächst eine Obergesellschaft gründe, die wiederum eine Untergesellschaft gründe, bei der er Geschäftsführer sei. Es wird diskutiert, ob dann auch noch eine einheitliche Betrachtung der „Doppelfunktion“ erfolgen könne, wenn die einzelnen Elemente der Unternehmereigenschaft, beherrschender Gesellschafter und Geschäftsführer-Stellung, nicht dasselbe Rechtssubjekt betreffen würden und ob in diesem Fall die Anteile an der Obergesellschaft zum Betriebsvermögen gehören würden.

Prof. Seer resümiert, dass der die Unternehmerinitiative bei bloßer Sperrminorität für kritisch erachte und erwägt, ob es nicht eher auf einen wesentlichen Einfluss ankomme, der prägend bzgl. der Unternehmensleitung sei. Die von *Herrn Schäfers* erwogene Ansicht, nach der eine unternehmerische Initiative schon vorliegen könne, wenn wesentliche Unternehmensentscheidungen blockiert werden könnten, sehe er als eine Ausweitung der Rechtsprechung des BSG auf das Steuerrecht an. Allerdings hinterfragt er kritisch, ob die Initiative noch ausreichend sei, wenn aufgrund der Mehrheitsverhältnisse eine Abberufung als Geschäftsführer möglich sei. Die drohende Entlassung übe ggf. großen Druck aus, die in der unternehmerischen Entscheidungsbandbreite unfrei machen könnten. *Herr Schäfers* erklärt, dass er sich für die 25%-Grenze auch an der Vorgängervorschrift zu § 17 EStG orientiert habe, die für den Veräußerungsfall bei mehr als 25%-igem Anteil die Gewerblichkeit fingiert habe. Schon das EStG 1925 habe dies vorgesehen und den Anteilseigner mit 25% als „so beherrschend“ angesehen, dass er einer oHG-Beteiligung ähnlich gewesen sei. *Prof. Seer* erläutert, dass § 17 EStG dazu habe dienen sollen, den damaligen Einkünftedualismus im Veräußerungsfall zu überwinden. Rechtsmethodisch sei zu untersuchen, so *Prof. Seer*, ob in der ausdrücklichen Fiktion der Gewerblichkeit nur im Veräußerungsfall eine Entscheidung des Gesetzgebers zu sehen sei, für die laufenden Einkünfte damit die Gewerblichkeit zu verneinen. Auch sei zu erwägen, ob eine solche eventuelle Wertung dann nicht ggf. durch die Absenkung der Beteiligungsschwelle zunächst auf mind. 10% und später auf mind. 1% aufgegeben worden sei. *Herr Schäfers* erläutert, dass es um die Frage gehe, wann der Gesellschafter-Geschäftsführer nach den tradierten Einkunftsartenbildern vom bloßen Kapitalanleger zum Unternehmer wandle. Dabei habe er sich am Vergleich mit dem Kommanditisten orientiert. Die Grobrasterung der Rechtsprechung des BSG könne für das Steuerrecht ggf. angewendet werden und stehe auch im Interesse der Einheit der Rechtsordnung. Die typologische Einordnung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers als Unternehmer führe zur

Einebnung der Wertungswidersprüche gegenüber der Behandlung des Kommanditisten. *Herr Schäfers* deutet an, dass er eine starre Grenze, etwa wie im §§ 22 öEStG durchaus begrüßen würde. *Prof. Seer* gibt zu bedenken, dass im Gegensatz zum österreichischen Recht *de lege lata* in Deutschland keine positive gesetzliche Regelung existiere.

Dr. Schöthöfer merkt an, dass die (Mit-)Unternehmereigenschaft des Kommanditisten eine gesetzgeberische Entscheidung sei. *Prof. Seer* hält dies jedoch beim Kommanditisten der GmbH & Co. KG nicht für gesetzlich zwingend vorgeschrieben. Die Qualifikation der Dividenden als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 I Nr.1 EStG sei jedoch nicht endgültig, sondern eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte könne über die Subsidiaritätsklausel gem. § 20 VIII EStG erfolgen. Die Grenzen der Rechtsauslegung und –fortbildung seien weit. Über § 20 VIII EStG könne eine möglichst weite Abmilderung der Friktionen erfolgen. Es sei zu bedenken, dass aus verfassungsrechtlicher Sicht die unterschiedliche Behandlung der Einkunftsarten gering zu halten sei, wenn diese nicht sachlich begründet seien. Unzulässige Rechtsausübung sei es, den klassischen Kommanditisten als reinen Kapitalanleger zu besteuern, da in § 15 I Nr. 2 EStG eine vorrangige Regelung bestehe. Eine Überwindung der Friktionen zwischen beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer und Kommanditisten sei in die andere Richtung jedoch möglich, sodass beide als Unternehmer zu behandeln seien.

Zur Frage nach einer relevanten Beherrschungsbeteiligung schlägt *Dr. Peus* vor, sich an dem gesetzlich z.B. in § 15 AktG verankerten Mehrheitsprinzip zu orientieren. Das Prinzip einfacher Mehrheit spiele auch im öffentlichen Recht, etwa bei der fehlenden aktiven Grundrechtsfähigkeit öffentlich beherrschter Unternehmen eine Rolle. Eine gesetzliche Verankerung könne vor dem Hintergrund nicht schaden, dass im Steuerrecht als Eingriffsrecht der Bestimmtheitsgrundsatz zu beachten sei. Prinzipiell begrüßt *Herr Schäfers* das Mehrheitsprinzip, merkt aber an, dass auch die $\frac{3}{4}$ -Mehrheit gesetzliche Grundlage habe. Es handle sich also um eine Schwellenproblematik, die aus der Frage herrühre, welcher Typus oder welches Bild zugrunde gelegt werde. *Prof. Seer* hält den Gesellschafter-Geschäftsführer erst bei einer Mehrheitsbeteiligung von >50% für prägend, da andernfalls eine Abberufung durch die Gesellschafterversammlung drohe.

6. Fazit

Als abschließendes Fazit hält *Herr Schäfers* fest, dass nach seinem Gedankenmodell des „Gesellschafter-Geschäftsführer-Betriebs“ das Trennungsprinzip respektiert werde und eine selbständige Beurteilung des Unternehmers hinter der Unternehmung erfolge. Dabei werde eine einheitliche Betrachtung der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers vorgenommen. Die Qualifikation als selbständige und gewerbliche Einkünfte erfolge *de lege lata* nach bekannten Abgrenzungskriterien (Unternehmerinitiative und –risiko). Die Gewerblichkeit der Tätigkeit nehme er beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer an. Die notwendige Beherrschung erwäge er jedenfalls beim zu mehr als 25% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ernsthaft. Diese Beurteilung des Gesellschafter-Geschäftsführers trage zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen, etwa zur Besteuerung des Kommanditisten bei und sei systemkonsequent sowie folgerichtig.