

„Fremdgeschäftsführung“ und Gesellschafterstellung bei Personengesellschaften – rechtliche Zweifelsfragen und steuerliche Konsequenzen

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, zacher rechtsanwälte|steuerberater, Köln

Bei Personengesellschaften kann es auch außerhalb der GmbH & Co. KG unterschiedliche Gründe dafür geben, Geschäftsführungsaufgaben Personen zu übertragen, welche wirtschaftlich nicht zu den Hauptbeteiligten zählen. Das gesellschaftsrechtliche Postulat der Selbstorganschaft, aber auch ertragsteuerliche Anforderungen an die Mitunternehmerschaft und umsatzsteuerliche Folgen können gerade in Grenzbereichen zu bedeutsamen Auswirkungen führen, die sensibel beachtet werden sollten.

1. Das rechtliche und steuerrechtliche Grundkonzept

Die gesetzgeberische Grundvorstellung im Gesellschaftsrecht im Zivilrecht geht bei der Personengesellschaft davon aus, daß sich mindestens zwei Gesellschafter finden, welche modellhaft gemeinsam die Geschicke des Zusammenschlusses leiten und bei einer unternehmenstragenden Gesellschaft auch gemeinsam am Erfolg oder Mißerfolg des betriebenen Unternehmens teilhaben. Die wirtschaftlichen Beiträge und Ergebnisanteile werden im Zweifel nach Kopfteilen bemessen (§§ 705, 709 BGB, 105, 120, 121 HGB)¹, die interne Geschäftsführung und die externe Vertretung findet ebenfalls im Zweifel durch alle Gesellschafter statt, vgl. §§ 709, 114 ff. und 720 BGB sowie 124 HGB. Hiermit korrespondiert die gemeinsame Haftung (§§ 721 BGB, 105 Abs. 1 HGB).

Hiermit korrespondiert ertragsteuerlich das Grundkonzept, Gewinne und Verluste bei Personengesellschaften zwar auf Gesellschaftsebene zu ermitteln, aber im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung anteilig wiederum den Gesellschaftern zuzurechnen. In der Praxis gibt und gab es auch bisher bei Personengesellschaften überwiegend eine Zurechnung nach Beteiligungsquoten, soweit nicht zusätzliche Sonderbetriebseinnahmen oder Sonderbetriebsausgaben ohnehin steuerlich individuell zugerechnet werden. Der Regelfall der Personengesellschaft ist schließlich auch umsatzsteuerlich insoweit zu beachten, als Gesellschafterbeiträge als sog. „Leistungsvereinigung“ ggf. keinen Leistungsaustausch begründen und damit nicht steuerbar sind.²

Die Kommanditgesellschaft und insb. die beliebte GmbH & Co. KG bilden insoweit einen Sonderfall, als sie gesell-

schaftsrechtlich jedenfalls im Bereich der unternehmerischen Mitverantwortung bzw. im Bereich der ertragsteuerlichen Terminologie bei der „Mitunternehmerinitiative“ zwischen zwei Klassen von Gesellschaftern unterscheidet, welche darüber hinaus aber auch oft bei der wirtschaftlichen Vermögenszuordnung und laufenden Ergebnisbeteiligung Sonderregeln unterliegen. Dies kann von einer besonders starken Stellung einer natürlichen Person als Komplementär einer klassischen Kommanditgesellschaft, etwa bei einem Unternehmensgründer und „Patriarchen“ und entsprechender Sonderstellung gegenüber den sonstigen Familien-Gesellschaftern, über insoweit schon differenzierte Verhältnisse, etwa bei bewußt (noch) starker Stellung in der Unternehmensführung, aber wirtschaftlich schon überwiegender Zuordnung des Vermögens und der Ergebnisse z.B. an die nachfolgende Gesellschaftergeneration, bis hin zu dem formal gleichsam umgekehrten Modell einer GmbH & Co. KG mit geschäftsführenden Kommanditisten führen, bei der die Komplementärin zur Vermeidung der gewerblichen Prägung (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 2 1. Alt. EStG) von der Geschäftsführung intern ausgeschlossen ist und als solche allenfalls nur einen rudimentären Ergebnisanteil beanspruchen kann, zugunsten der Kommanditisten als „wirtschaftlichen Herren“ der Gesellschaft.

2. Anforderungen und Grenzen der Gesellschaftereigenschaft im Zivilrecht

Personengesellschaftsrechtlich wird auch nach der jüngsten Reform³ stets der Grundsatz der Selbstorganschaft betont. Dies bedeutet, daß prinzipiell die Geschäfte der Personengesellschaft von Gesellschaftern geführt werden und diese nach außen hin die Gesellschaft vertreten. Einzelne Gesellschafter können aber per se durch einvernehmliche Regelung im Gesellschaftsvertrag von der Geschäftsführung ausgeschlossen sein, auch kann ihnen bei schwerwiegenden

1 Auch nach der Neufassung ab 01.01.2024 kommt es nur auf „vereinbarte“ Beteiligungsquoten an; mangels Vereinbarung gelten weiterhin die Kopfteile als maßgeblich.

2 BFH, VB 140/14.

3 Ab 01.01.2024, G. v. 10.08.2021 (BGBl. I S. 3436).

Pflichtverletzungen die an sich bestehende Geschäftsführungsbefugnis entzogen werden. Ein völliger Ausschluß *aller* Gesellschafter von der Geschäftsführung im Sinne einer „verdrängenden Fremdgeschäftsführung“ ist aber selbst dann nicht zulässig, wenn dies einverständlich durch gemeinsame Entscheidung aller Gesellschafter geschieht.

Das Gleiche gilt für die sog. organschaftliche Vertretungsmacht. Zwar können in der Praxis interne Geschäftsführungsaufgaben und externes Auftreten für die Gesellschaft weitgehend an Dritte Personen bzw. Dienstleister delegiert werden, vom klassischen „Generalbevollmächtigten“ bis hin zu „Managementdienstleistern“ oder „Interimsmanagern“ in besonderen Übergangssituationen oder kritischen Szenarien; diese leiten ihre Stellung aber stets nicht aus einer originären Rechtsstellung ab, sondern üben aufgrund der gesellschaftsrechtlich zwingend verbleibenden Zuständigkeit mindestens eines Gesellschafters gleichsam eine Tätigkeit auf Abruf aus. Sie stehen formal der Gesellschaft wie ein fremder Dritter gegenüber, dessen Anbindung vertraglich zwar umfassend ausgestaltet sein kann, welche aber nicht zwingend mit der Gesellschaft als solcher verknüpft ist. Auch die schon oben angesprochene GmbH & Co. KG mit geschäftsführenden Kommanditisten bildet insoweit keine Ausnahme, weil die – durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG steuerlich induzierte – Konstruktion eines geschäftsführenden Kommanditisten eben keine Abweichung vom Prinzip der Organschaft darstellt, sondern nur eine atypische Verlagerung der Beherrschung des Unternehmens auf die nach der Gesetzeskonzeption eigentlich als „Gesellschafter 2. Klasse“ anzusehenden Kommanditisten.

Bei Personengesellschaften sind auch sog. „Mitarbeiterbeteiligungsprogramme“, bei denen qualifizierte angestellte Mitarbeiter oder im Einzelfall auch selbständige Dienstleister durch eine echte gesellschaftsrechtliche Beteiligung an das Unternehmen angebunden und zusätzlich motiviert werden sollen, die Ausnahme; selbst bei Kapitalgesellschaften gibt es zwar vielfach virtuelle Beteiligungen und/oder Optionsprogramme (insb. bei börsennotierten Aktiengesellschaften), welche aber konzeptionell allenfalls als zusätzlicher wirtschaftlicher Anreiz zur sonstigen schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Berechtigten dienen sollen⁴ und meistens jedenfalls außerhalb von Publikumskapitalgesellschaften mit dort ohnehin eher gering ausgeprägter gesellschaftsrechtlicher Entscheidungsteilhabe keine echte Gesellschafterstellung vermitteln sollen.

Schon bei der klassischen Personengesellschaft kann sich aber durchaus das Bedürfnis ergeben, bestimmten intern oder extern vorhandenen Personen bzw. auch Unternehmen eine besondere Stellung innerhalb der Gesellschaft zuzuweisen. So wird es gesellschaftsrechtlich bei Familiengesellschaften als zulässig angesehen, daß sich etwa Personen aus dem Familienkreis an der Gesellschaft beteiligen oder von den Altgesellschaftern „beteiligt werden“, ohne daß ihnen (zunächst) Geschäftsführungsaufgaben oder sogar Stimmrechte

(auch aufgrund sog. Treuhand- oder Vertretungsgestaltungen) bei den der Gesellschafterversammlung vorbehaltenen Grundlagenentscheidungen zukommen.⁵ Im Hinblick auf die Gesellschafterstellung selbst dürfte jedoch auch in diesen Fällen eine Willensbildung nicht gegen die betroffenen Personen (wiederum mit der Ausnahme des objektiven Bestehens eines wichtigen Grundes) zulässig sein, um nicht die Grenze zwischen dem Gesellschafter mit lediglich eingeschränkten Beteiligungsrechten und dem „rechtlosen Ergebnispartizipanten“ zu überschreiten. Denn dort läge im Ergebnis kaum eine andere Stellung vor als die etwa eines Geschäftspartners oder Dienstleisters, dessen Vergütung ganz oder teilweise an dem Unternehmenserfolg oder einem vertraglich zu definierenden Segment hieraus definiert wird. Auch die (typische) stille Gesellschaft im Sinne des Zivilrechts ist hier keine Gegen Ausnahme, da auch diese mindestens voraussetzt, daß neben den wirtschaftlichen Beteiligungsrechten nach den §§ 231, 232, 234 und 235 HGB jedenfalls die Informations- und Überwachungsmacht nach § 233 HGB und den darüberhinausgehenden Regeln der Rechtsprechung bestehen. Dies gilt zivilrechtlich schon für die typisch stille Gesellschaft, mag sie auch steuerlich nur bei darüberhinausgehenden Rechten zur Mitunternehmerschaft als atypisch stille Gesellschaft werden.

Umgekehrt gelten ähnliche Maßstäbe. Wer z.B. als wirtschaftlich saturierter Altgesellschafter sich noch nicht damit abfinden kann, seinen Einfluß in der Geschäftsführung und auch als Vertreter der Personengesellschaft völlig aufzugeben, aber seine wirtschaftlichen Beteiligungsrechte durchaus schon abgeben kann oder will, sollte zivilrechtlich darauf achten, insoweit zumindest einen geringen Anteil beizubehalten, der dann ggf. mit überproportionalen Einflußmöglichkeiten versehen ist. Der „Nur-Entscheider“ ohne wirtschaftliche Beteiligung läuft Gefahr, zum Scheingesellschafter zu werden.⁶ Zwar reicht es nach herrschender Meinung aus, wenn sich die Gesellschafterstellung in Beiträgen, nicht zwingend Einlagen, manifestiert (vgl. § 709 Abs. 1 BGB); wenn diese Beiträge aber wiederum nur in der Gesellschaftsführung liegen und hierfür gar kein Ergebnisanteil gewährt wird oder sich eine wirtschaftliche „Beteiligung“ eigentlich nur als ein Entgelt für konkrete inhaltliche und/oder zeitlich bemessene Zurverfügungstellung von Dienst- bzw. Arbeitsleistungen für die Gesellschaft darstellt, muß man schon zivilrechtlich die Frage stellen, ob der

4 Vgl. hierzu auch die steuerliche Diskussion zur Behandlung als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit (Arbeitnehmertätigkeit) bei derartigen Programmen, Überblick hierzu z.B. bei *Krieger* in Schmidt, EStG 44 A. § 19 Rn. 100 unter „Mitarbeiterbeteiligung“ und jetzt auch § 19 a EStG.

5 Für laufende Angelegenheiten folgt dies schon aus §§ 114, 715 BGB; einschränkend gilt dies aber bei Grundlagenentscheidungen, vgl. *Schäfer* in MüKo, BGB, 9. A., § 714 Rn. 45 ff.

6 Zum zivilrechtlichen Meinungsstand vgl. z.B. *Schäfer* in MüKo, BGB, 9. A., § 705 Rn. 151 ff., der aber auf die zivilrechtlich wohl in Ausnahmefällen mögliche Bejahung einer Gesellschafterstellung auch ganz ohne Ergebnisbeteiligung hinweist, etwa bei Familiengesellschaften.

„Gesellschafter“ dann nicht tatsächlich entweder nur ein altruistischer oder auf ggf. variabler Vergütungsbasis angebundener Dienstleister ist. Das Gleiche gilt auch dann, wenn etwa externe Manager als „Gesellschafter“ herangezogen und bewußt auch nach außen hin so dargestellt werden, ohne daß jedenfalls ein Mindestmaß von allgemeiner Verknüpfung der jeweiligen Tätigkeit und dem Unternehmenserfolg insgesamt vorliegt. Zur Sicherstellung einer – gewollten – echten Gesellschafterstellung schon im zivilrechtlichen Sinne sei auch vor allzu ausgefeilten Gestaltungen gewarnt, bei denen zwar vielleicht scheinbar gerade im hinreichenden Maße ein Gesellschafterbeitrag und eine damit verknüpfte wirtschaftliche Beteiligung festgestellt werden kann, diese aber durch Entscheidung der übrigen „echten“ Gesellschafter kurzfristig jederzeit und ohne Nachteile für die Gesellschafter oder einen Anspruch gegenüber der Gesellschaft als wirtschaftliche Einheit gelöst werden kann.

3. Mitunternehmerschaft im (Ertrag-)Steuerrecht

Entscheidend soll auch hier nach allerdings nicht unangefochtener Systematik zunächst eine „zivilrechtliche“ Gesellschafterstellung sein, welche aber jedenfalls auch dann zu vermuten ist, wenn die betroffene Person den steuerlichen Begriff des Mitunternehmers erfüllt.⁷ Einigkeit besteht allerdings darin, daß allein die zivilrechtliche Gesellschafterstellung zur Bejahung einer Mitunternehmerschaft nicht hinreichend sei. Vielmehr handele es sich um einen Typusbegriff, bei dem die beiden Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmermerrisikos grundsätzlich vorhanden sein müßten, wenn auch im Einzelfall ein Mehr im Rahmen der einen Kategorie in begrenztem Maße ein Weniger in der anderen Kategorie ausgleichen kann, wobei ein Mindestbestand in beiden Hinsichten erforderlich bliebe.

In diesem Zusammenhang sind auch die sog. verdeckten bzw. faktischen Mitunternehmerschaften zu nennen, bei denen meistens eine – als solche nicht schädliche – Innengesellschaft vorliegt, aber selbst in Bezug auf dieses Rechtsverhältnis nach den Parteien manchmal eine unzutreffende „vertragliche Eigenqualifikation“ vorliegt. Diese ist dann nicht maßgeblich, wenn nach dem objektiven Gesamtbild der Parteien der äußerlich z.B. in ein Dienst-, Darlehens- oder Pachtverhältnis gekleidete Vertrag tatsächlich die Merkmale einer gesellschaftlichen Verbindung aufweist. Auch bei dieser im Einzelfall schwierig zu treffenden Abwägung nach dem „tatsächlich Gewollten“⁸ geht es aber konstruktiv darum, die von der Rechtsprechung geforderte, schon zivilrechtlich bestehende unerkannte Gesellschafterstellung lediglich richtig zu erkennen, nicht um eine außerhalb des Gesellschaftsrechts liegende Kategorie. Dieser Gedanke gilt erst recht für sog. fehlerhafte Gesellschaften, bei

denen tatsächlich ein Gesellschaftsverhältnis auf lediglich rechtlich fehlerhafter Grundlage durchgeführt wurde und die schon nach allgemeiner zivilrechtlicher Dogmatik jedenfalls für die Dauer ihres Bestehens als Gesellschaften anzusehen sind.

Somit kommt steuerlich in der Praxis meist dem Element der wirtschaftlichen Beteiligung, d.h. dem Mitunternehmermerrisiko, eine maßgebliche Bedeutung zu. Hierzu gehört zunächst die als solche unabdingbare Gewinnbeteiligung, die allerdings nicht zwingend den Anteil an stillen Reserven und Geschäftswert bei seinem Ausscheiden umfassen muß. Oft wird auch gegenläufig eine Verlustbeteiligung gefordert.⁹ Wer allerdings typische Unternehmerentscheidungen maßgeblich beeinflussen kann und vom Erfolg oder Mißerfolg dieser Entscheidung dann wirtschaftlich selbst betroffen ist (im Sinne einer auf diese Ergebnisse bezogene Mitunternehmerinitiative), kann auch ohne allgemeine Verlustbeteiligung ertragsteuerlich Mitunternehmer sein, wenn eben die Höhe der Gewinnbeteiligung (auch) konkret von seinem Mitwirken abhängig ist. Eine lediglich „nach oben“ gerichtete Unsicherheit, wenn sie denn von dem konkret betroffenen Gesellschafter beeinflussbar ist, kann damit im Einzelfall hinreichend sein, auch wenn sein Risiko „nach unten“ begrenzt ist. Ebenso ist das manchmal in diesem Zusammenhang genannte Merkmal der Außenhaftung nicht zwingend entscheidend. Zwar führt eine unbeschränkte Außenhaftung im Regelfall auch dann zu einem hinreichenden Mitunternehmermerrisiko, wenn sie im Innenverhältnis durch Freistellungsansprüche gedeckt ist; umgekehrt ist die persönliche Außenhaftung an sich aber weder erforderlich noch hinreichend.¹⁰

Der (zweite) Bereich der Mitunternehmerinitiative ist steuerlich nicht zwingend an die Teilhabe an der laufenden Geschäftsführung geknüpft, wie schon die steuerlich als Typus unzweifelhaften Mitunternehmerschaften der Kommanditgesellschaft, aber auch der atypisch stillen Gesellschaft oder entsprechende Treuhandbeteiligungskonstruktionen zeigen. Eine Grenze ist – mit in Rechtsprechung und Literatur diskutierten Randunschärfen im Detail – aber ebenfalls dann erreicht, wenn selbst bei Grundlagenentscheidungen kein Stimmrecht vorhanden ist oder dieses durch „zu perfekte“ Wahrnehmungs- bzw. Bevollmächtigungslösungen, ggf. gekoppelt mit Weg- oder Rückfallrechten im Hinblick auf die Gesellschafterstellung, bei ganzheitlicher Betrachtung nicht dem betreffenden „Gesellschafter“ sondern einem anderen Gesellschafter oder einem Dritten zuzuordnen ist.¹¹

7 Vgl. zum Ganzen etwa *Schmidt-Wacker*, § 15 EStG, Rn. 257 ff., jeweils m.w.N. auch zur abweichenden Ansicht in der Literatur, daß die zivilrechtliche Gesellschaftereigenschaft insoweit per se nicht erforderlich sei.

8 Vgl. etwa BFH, IV R 65/94.

9 Hierzu BFH, VIII R 349/83; *Schmidt-Wacker*, EStG, 44 A., § 15 Rn. 271.

10 Str. zum Meinungsstand vgl. *Brandis/Heuermann-Bode*, EStG, § 15 Rn. 350.

Damit läßt sich ertragsteuerlich sagen, daß eine Beteiligung am laufenden Ergebnis sowie an der Vermögensentwicklung der Gesellschaft zwar generell zur Bejahung einer Gesellschafterstellung nötig sind; im Einzelfall aber weder zwingend eine unbeschränkte Teilhabe „nach unten“ bei entsprechend starker Mitunternehmerstellung nötig ist, wie auch „nach oben“ zumindest eine segmentielle Zurechnung ohne Beteiligung an *allen* Ergebnis- bzw. Wertermittlungskomponenten nötig erscheint.

Umgekehrt gibt es aber nicht den „nur wirtschaftlich beteiligten“ Mitunternehmer; die Mitunternehmerinitiative kann ohnehin auf Grundlagenentscheidungen beschränkt sein und auch dort noch durch bestimmte Gestaltungen weitgehend, aber eben nicht völlig beschränkt werden. Nur bei völliger Aushöhlung dieser Position wird man das Merkmal der Mitunternehmerinitiative als solches verneinen können. Solche Extremfälle sind aber oft auch dazu angetan, zugleich die wirtschaftliche Beteiligung in Frage zu stellen. Wenn letztlich die Mitwirkung aufgrund einer Gesellschafterstellung und ihre Grundlagen nicht hinreichend abgesichert sind, ist auch die wirtschaftliche Komponente einer derartigen „Beteiligung“ bzw. ihre Zuordnung zur betreffenden Person meist zweifelhaft.

4. Leistungsvereinigung versus Leistungsaustausch im Umsatzsteuerrecht

Obwohl bei der Umsatzsteuer das Merkmal der Mitunternehmerschaft formal keine Rolle spielt und auch unzweifelhaft Innengesellschaften relevant sein können, war doch lange Zeit eine Übertragung der ertragsteuerlichen Grundkonzeption auf die umsatzsteuerliche Bewertung prägend. Was als Leistung eines Mitunternehmers an oder für die Gesellschaft geleistet wurde, wurde regelmäßig als Ausfluß dieser Stellung gesehen und konnte nicht Gegenstand eines selbständigen Leistungsaustauschverhältnisses sein.¹² Dann begann insoweit ein Wandel einzusetzen, welcher den Blick stärker auf den konkreten Inhalt der einzelnen Leistung und damit auch die Differenzierung nach einer Leistungsvereinigung im Sinne der nach dem Gesellschaftsverhältnis allgemeinen Gesellschafterbeiträge und abgrenzbaren Einzelleistungen an die Gesellschaft in den Blick nahm. Letztere können auch dann Gegenstand eines umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausches sein, wenn sie von einem Gesellschafter erbracht werden.¹³ Diese differenzierende Sichtweise führt nicht nur dazu, daß die Gesellschaften ihrerseits zum Teil insofern umsatzsteuerpflichtige Leistungen beziehen, bei denen sie aber bei entsprechenden umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsleistungen wiederum die Vorsteuer abziehen können. Zugleich führt sie auch für „Dienstleister-Gesellschafter“ dazu, daß wiederum ihre Vorsteuerabzugsfähigkeit erhalten bleibt, wenn und soweit sie „ihren“ Gesellschaftern gleichsam wie ein fremder Dritter gegenüberreten. Es muß

dementsprechend auch bei der grundsätzlichen Teilhabe am laufenden Ergebnis am Gesamtgewinn und Einzelleistungen mit entsprechenden umsatzsteuerlichen Folgen sachgerecht differenziert werden, mag dies im Einzelfall auch zu Abgrenzungsschwierigkeiten und Diskussionen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflicht führen.

Hierbei ist in letzter Zeit allerdings ein gleichsam gegenläufiger Trend zu beobachten, nachdem nunmehr verstärkt von der Finanzverwaltung Gesellschafterleistungen als Leistungsaustausch statt als Leistungsvereinigungen angesehen werden, um im Zweifelsfall das Umsatzsteueraufkommen zu sichern, mag es auch durch Vorsteuererstattungsansprüche in der Gesamtbetrachtung wieder kompensiert werden. Dabei ist es natürlich schwierig, im Einzelfall zwischen „Ergebniszufüssen“, Partizipation an der allgemeinen Tätigkeit der Gesellschaft und Leistungsentgelt mit ggf. variabler Komponente – welches ja durchaus auch bei klassischen Leistungsaustauschverträgen außerhalb der Gesellschafterstellung möglich erscheint – zu differenzieren. Hier kann es im Zweifel hilfreich sein, nicht nur den konkreten Inhalt und Beweggrund der Leistungsverpflichtung des betroffenen Gesellschafters nach Möglichkeit vorab genau zu dokumentieren und im Streitfall herauszuarbeiten, sondern zugleich auch seine Gesellschafterstellung im Übrigen zu beurteilen. Wer z.B. ein von ihm nicht bestimmbares und konkretes Leistungskontingent gegenüber seiner Gesellschaft „abzuliefern“ hat, wird auch bei variabler Bemessung der hierfür an ihn fließenden Leistungen eher an einem Leistungsaustausch beteiligt sein; wenn aber gerade das, was der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft zu leisten hat, nach Quantität und Intensität an das gekoppelt ist, was er selbst maßgeblich (zusammen mit anderen Gesellschaftern) im Rahmen der Verwirklichung des Gesellschaftszweckes bestimmt und unternimmt, wird dies eher auf eine Leistungsvereinigung im Gesamtinteresse an einem möglichst erfolgreichen gemeinsamen Wirtschaften hindeuten.

Ambivalent erscheint schließlich in diesem Zusammenhang das manchmal genannte Argument der (zu) konkreten Beschreibung der entsprechenden Leistungen des betreffenden Gesellschafters. Wenn eine solche Leistungsbeschreibung nicht die Qualität der vorstehend angesprochenen quantitativen Aufteilung erreicht, sondern etwa nur nach inhaltlichen Sachgebieten definiert ist, besteht die Gefahr, aus dem Erfordernis eines fast bei jeder Gesellschaft neben der wirtschaftlichen Beteiligung ggf. zu definierenden Gesellschafterbeitrags zugleich das Merkmal einer konkret mit einem (variablen) Entgelt zu versehenden Leistung zu machen. Dies wäre ein Zirkelschluß.

11 Schmidt-Wacker, a.a.O., Rn. 272.

12 Zur Entwicklung vgl. Sölch/Ringleb-Oelmeier, UStG, § 1 Rn. 60 ff.

13 Ein aktueller Überblick zur Rechtsprechung auch des EuGH bietet FG Köln, Urt. v. 16.10.2024 – 9 K 777/21.

5. Fazit

Den wirtschaftlich überhaupt nicht beteiligten „Gesellschafter“ einer unternehmenstragenden Personengesellschaft gibt es zivilrechtlich und steuerlich nicht. Schon zivilrechtlich muß ein Mindestmaß an wirtschaftlichem Interesse bestehen, auch wenn nicht zwingend eine „Einlage“ geschuldet ist, sondern jede Form von Beiträgen ausreicht. Das Erfordernis der wirtschaftlichen Beteiligung ist im Ertragsteuer- wie im Umsatzsteuerrecht noch stärker ausgeprägt. Allerdings ist hier schon ertragsteuerlich das oft als zwingend genannte Verlustrisiko bzw. eine Verlustbeteiligung differenziert zu sehen. Es gilt nicht nur relativ im Hinblick auf den Begriff eines „Verlustes“, der je nach Betrachtung auch in einem – vergleichsweise – niedrigeren Gewinnanteil, (nur) im wirtschaftlichen Verlust einer Beteiligung bzw. der ursprünglich geleisteten Einlage liegen oder aber im Einzelfall sogar darüber hinausgehen kann. Schon die ertragsteuerliche Rechtsprechung erkennt auch Fälle an, in denen bei wirtschaftlicher Betrachtung „nach unten“ durchaus eine Grenze für den betreffenden Gesellschafter besteht, wenn „nach oben“ hin jedenfalls das mögliche

Ergebnis stark von seinem eigenen Mitwirken abhängt. Auch umsatzsteuerlich ist zu differenzieren. Eine „Alles-oder-Nichts-Betrachtung“ zur Steuerbarkeit von Leistungen eines Gesellschafters erscheint ebenso verfehlt wie umgekehrt die Erweiterung des Leistungsaustauschgedankens auf alle Fälle, in denen eine irgendwie geartete (Gesellschafter-) Leistung, deren Formulierung es eben schon nach dem allgemeinen Gesellschaftsrecht bedarf, zugleich indiziell oder gar zur Bejahung eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches herangezogen wird.

Umso mehr fokussiert sich das Augenmerk in Grenzfällen damit auf die Beteiligungsrechte, sowohl bei der laufenden Unternehmensführung als auch bei Grundlagengeschäften. Bei Gestaltungen, die sich bei wirtschaftlicher Betrachtung schon dem Grenzbereich nähern (könnten), erscheint es daher umso wichtiger, die Teilhaberechte inhaltlich und in ihrer Rechtsbeständigkeit gegenüber Einflußnahmen von anderen Gesellschaftern oder gar Dritten so hinreichend auszugestalten, daß dort jedenfalls der Kernbereich einer mit eigenen Rechten und Pflichten ausgestalteten und nicht beliebig beeinflussbaren oder zu überspielenden Gesellschafterstellung nicht verlassen wird.

**100.000-fach
bewährt.**



**Arbeitszeugnisse
in Textbausteinen**
Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht
15. Auflage

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht

von Professor Dr. Arnulf Weuster und
Dipl.-Betriebswirtin (FH) Brigitte Scheer

2024, 15. Auflage, 496 Seiten, € 29,80

ISBN 978-3-415-07475-0

Das Standardwerk stellt ein ausgereiftes System von über 3.000 Textbausteinen bereit. Mit ihrer Hilfe lassen sich schnell und effizient Aussagen und Wertungen für rechtssichere Zeugnisse zusammenstellen.

Personalverantwortliche können im Rahmen des Bewerbungsverfahrens Zeugnisse leichter analysieren und so Fehlentscheidungen vermeiden. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern helfen die Textbausteine, Aussagen in ihren Zeugnissen zu prüfen oder selbst Formulierungsvorschläge zu machen, teilweise auch in geschlechter-sensitiver Sprache.

Die detaillierte Einführung erläutert die Systematik von Zeugnisformulierungen und -analyse. Beurteilungsbögen runden das Werk ab.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415074750

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE
TEL 0711/7385-34 FAX 0711/7385-100 3

SC0725