



## Informationen für den Gesellschafter-Geschäftsführer

Schäufeleinstraße 1  
80687 München  
e-Mail: Info@ewk-treuhand.de  
Telefon: 089 / 68 00 93 0  
Telefax: 089 / 68 00 93 11

### I. Wegweiser

#### 1. Allgemeines

Der Geschäftsführer ist ein Organ der GmbH. Er ist ihr gesetzlicher Vertreter und vertritt sie gerichtlich und außergerichtlich (§ 35 GmbHG). Jede GmbH muss mindestens einen Geschäftsführer haben (§ 6 GmbHG). Gesellschafter und andere natürliche Personen können gleichermaßen Geschäftsführer sein.

Hat die GmbH nur einen Gesellschafter, kann dieser eine dritte, fremde Person als Geschäftsführer einsetzen oder die Geschäftsführung selbst übernehmen. Bei einem Alleingesellschafter-Geschäftsführer handelt es sich um einen Gesellschafter, der alle Geschäftsanteile der GmbH hält und der zugleich einziger Geschäftsführer ist. Die GmbH wird hierdurch oftmals wie in einer personenbezogenen Rechtsform geführt. Durch die Doppelfunktion des Gesellschafters als Geschäftsführer ist stets der Wille des Geschäftsführers auch der der GmbH. Ein Interessengegensatz besteht nicht.

Mit der Bestellung zum Geschäftsführer werden die organschaftlichen Rechte und Pflichten sowie die Vertretungsmacht begründet. Von der Bestellung zu unterscheiden ist die Anstellung des Geschäftsführers durch Geschäftsführervertrag. Der Geschäftsführervertrag regelt das dienstvertragliche Innenverhältnis; insbesondere Aufgabengebiet, Arbeitszeit und Vergütung. Für den Abschluss des Geschäftsführervertrages zwischen der GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer ist eine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens erforderlich.

Dem Geschäftsführer werden mit seiner Bestellung Pflichten übertragen. Insbesondere ist er zuständig für die Erstellung des Jahresabschlusses, für die ordnungsgemäße Buchführung und Bilanzierung, für die Anmeldung zum Handelsregister und für die Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft. Der Geschäftsführer hat bei der Ausführung seiner Aufgaben die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes anzuwenden (§ 34 Abs. 1 GmbHG). Verletzt er seine Pflichten kann er unter bestimmten Voraussetzungen von den Gesellschaftsgläubigern haftbar gemacht werden.

Der Alleingesellschafter-Geschäftsführer erzielt Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit (§ 19 EStG). Bei der GmbH sind die Ausgaben für den Geschäftsführer Betriebsausgaben, es sei denn, es handelt sich um eine verdeckte Gewinnausschüttungen.

#### 2. Besonderheiten bei nahe stehenden Personen

Die Art der Kassenführung ist grundsätzlich für alle Gewerbetreibenden beliebig. Es gibt keine gesetzliche Regelung, die den Einzelnen zwingt, mit einer Registrierkasse zu arbeiten. Daher gibt es in der freien Wirtschaft Betriebe mit "offenen Ladenkassen", Registrierkassen und auch verschiedene Mischsysteme.



Geschäftsführende Ehegatten oder nahe Angehörige eines Alleingesellschafters sind Fremdgeschäftsführer. Ihr Anstellungsverhältnis wird steuerlich besonders kritisch untersucht. Geprüft wird, ob bei einer (auch vertraglichen) "Leistung" eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

Zur Vermeidung steuerlicher Nachteile (vGA) müssen Anstellungsverträge mit Angehörigen von Alleingeschäftsführern genauso wie die Anstellungsverträge mit einem Alleingeschäftsführer einem Fremdvergleich standhalten, vorher klar und eindeutig vereinbart sein (Nachzahlungsverbot) und tatsächlich durchgeführt werden.

Für ein "Nahestehen" reicht jede Beziehung zu dem Alleingeschäftsführer der GmbH aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der GmbH beeinflusst. Die betreffenden Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder tatsächlicher Art sein. Auch enge Freundschaften, eheähnliche Lebensgemeinschaften und familienrechtliche Beziehungen zu Personen, die keine Angehörigen i.S.d. § 15 AO sind, reichen aus. Maßgeblich sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Vermögensminderung bei der Gesellschaft.

Ist die vGA einer nahe stehenden Person zugeflossen (mittelbare Begünstigung des Alleingesellschafters), ist die vGA steuerlich dem Gesellschafter als Einnahme zuzurechnen. Der Gesellschafter braucht keinen eigenen Vermögensvorteil erlangt zu haben.

## II. Überblick

### 1. Bestellung des Alleingeschäftsführer

Der Geschäftsführer ist das Vertretungsorgan der Gesellschaft nach außen. Er erhält das Amt durch Bestellung. Durch die Bestellung wird der Geschäftsführer als Organ bevollmächtigt, für die GmbH zu handeln und sie zu vertreten.

Bei der Gründung einer GmbH erfolgt die Bestellung üblicherweise im Gründungsprotokoll bzw. im Gesellschaftsvertrag, da die GmbH bereits vor Eintragung mindestens einen Geschäftsführer haben muss, der die GmbH beim Registergericht anmeldet. Die Bestellung im Gesellschaftsvertrag bedeutet im Zweifel nur eine Bestellung bei Gelegenheit seines Abschlusses, so dass die Abberufung und Neubestellung eines anderen Geschäftsführers keine Satzungsänderung bedeuten.

Auch bei der Einmann-GmbH kann die Bestellung des Alleingeschäftsführers durch Gesellschafterbeschluss erfolgen (§ 46 Nr. 5 GmbHG). Die Einmann-GmbH ist stets beschlussfähig. Besondere Fristen müssen nicht eingehalten werden (§ 48 Abs. 3 GmbHG). Der Alleingeschäftsführer hat unverzüglich nach der Beschlussfassung eine Niederschrift anzufertigen und zu unterschreiben (§ 48 Abs. 3 GmbHG).

Die Bestellung des Geschäftsführers ist zur Eintragung ins Handelsregister anzumelden (§ 39 GmbHG). Die Eintragung ist nur deklaratorisch, nicht konstitutiv, so dass der Geschäftsführer sogleich wirksam für die GmbH tätig werden kann.



## Persönliche Voraussetzungen

Zum Geschäftsführer einer GmbH kann nur derjenige bestellt werden, der folgende gesetzliche Voraussetzungen erfüllt:

1. Geschäftsführer kann nur eine natürliche, unbeschränkt geschäftsfähige Person sein (§ 6 Abs. 2 GmbHG)

Minderjährige können deshalb auch bei Ermächtigungen nach § 112, § 113 BGB nicht zu Geschäftsführern bestellt werden. Dies gilt auch, wenn sie durch einen gesetzlichen Vertreter vertreten sind und die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts für diese Tätigkeit haben. Eine nach dem Betreuungsgesetz zu betreuende Person kann nur dann nicht Geschäftsführer sein, wenn ein Einwilligungsvorbehalt nach § 1903 BGB angeordnet ist (§ 6 Abs. 2 Satz 2 GmbHG).

Das Gesetz verlangt nicht, dass der Geschäftsführer die deutsche Staatsangehörigkeit hat. Ausländer können auch dann zum Geschäftsführer bestellt werden, wenn sie im Ausland wohnen. In diesem Fall muss für sie jederzeit die Möglichkeit bestehen, in das Inland einzureisen, damit sie ihren gesetzlichen Pflichten als Geschäftsführer nachkommen können.

2. Wer wegen bestimmter Insolvenzstraftaten (§ 283 bis § 283d StGB) rechtskräftig verurteilt worden ist, kann für fünf Jahre ab Rechtskraft des Urteils nicht Geschäftsführer sein (§ 6 Abs. 2 Satz 3 GmbHG). Eine Haftzeit wird auf die Frist nicht angerechnet.
3. Geschäftsführer kann nicht sein, wem durch gerichtliches Urteil oder durch eine vollziehbare Entscheidung einer Verwaltungsbehörde die Ausübung des Berufs, Berufszweiges, Gewerbes oder Gewerbebezuges untersagt worden ist (§ 6 Abs. 2 Satz 4 GmbHG).

Durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) sind die Bestellungshindernisse für Geschäftsführer erweitert worden. Nach § 6 Abs. 2 GmbHG n.F. umfasst der Katalog mit Bestellungshindernissen neben den oben genannten Fällen folgendes:

Künftig darf jemand u. a. dann nicht mehr als Geschäftsführer berufen werden:

- wenn er wegen einer Insolvenzverschleppung strafrechtlich verurteilt worden ist (§ 6 Abs. 2 GmbHG).
- wer als Geschäftsführer oder Gesellschafter im Zusammenhang mit der Gründung einer Gesellschaft, der Erhöhung oder Herabsetzung des Stammkapitals oder in öffentlichen Mitteilungen vorsätzlich falsche Angaben macht (§ 82 GmbHG)
- wer wegen einer oder mehrerer vorsätzlich begangener Straftaten nach § 265 StGB (Kreditbetrug), § 266 StGB (Untreue) oder § 266a StGB (Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelten) zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr verurteilt worden ist

Bei Geschäftsführern, die bei Inkrafttreten des MoMiG bereits im Amt sind, gelten diese Bestellungshindernisse nicht rückwirkend (§ 3 Abs. 2 GmbHG n.F.).

Liegt gemäß § 6 Abs. 2 GmbHG ein Hindernis für die Bestellung vor, ist sie nichtig.



### 3. Geschäftsführervertrag

Auch der Alleingesellschafter-Geschäftsführer wird meist nur mit einem Anstellungsvertrag tätig. Der Abschluss eines solchen Anstellungsvertrages ist schon aus steuerrechtlicher Hinsicht (vGA) anzuraten.

Die "Anstellung" des Geschäftsführers im Geschäftsführervertrag ist von seiner organschaftlichen "Bestellung" zu unterscheiden. Durch die Bestellung werden dem Geschäftsführer gesetzliche und satzungsmäßige Kompetenzen übertragen. Der Geschäftsführervertrag ist regelmäßig ein schuldrechtlicher gegenseitiger Vertrag, der das interne Rechtsverhältnis und die persönliche Beziehung des Geschäftsführers zur Gesellschaft regelt.

Der Geschäftsführervertrag ist in der Regel ein Dienstvertrag i.S.d. § 611 ff. BGB. Ist der Geschäftsführer unentgeltlich tätig, liegt ein Auftragsverhältnis vor (§ 612 BGB). Der Geschäftsführervertrag mit dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer ist kein Arbeitsvertrag, da dem Geschäftsführer die Arbeitnehmereigenschaft i.S.d. Arbeitsgerichtsgesetzes fehlt. Arbeitsrechtliche Schutzvorschriften, wie das Kündigungsschutzgesetz, die Arbeitszeitordnung und das Betriebsverfassungsgesetz finden keine Anwendung.

### 4. Abberufung und Kündigung des Geschäftsführers

Bei der Beendigung der Geschäftsführertätigkeit muss zwischen der Abberufung des Geschäftsführers und der Kündigung des Dienstverhältnisses unterschieden werden. Mit der Beendigung der Organstellung (Abberufung) ist nicht automatisch auch die Beendigung des Dienstvertrages verbunden. Umgekehrt bewirkt die Beendigung des Dienstvertrages nicht immer gleichzeitig die Beendigung der Organstellung.

#### Abberufung

Zuständig für die Abberufung (Widerruf der Bestellung) ist grundsätzlich die Gesellschafterversammlung, also der Alleingesellschafter als Vertreter der GmbH (§ 46 Nr. 5 GmbHG).

Die Bestellung des Geschäftsführers ist jederzeit widerrufbar (§ 38 Abs. 1 GmbHG). Im Gesellschaftsvertrag kann aber vereinbart werden, dass die Abberufung nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zulässig sein soll (§ 38 Abs. 2 GmbHG).

Die Abberufung wirkt "ex nunc", also ab dem Zeitpunkt des tatsächlichen Widerrufs. Ebenso wie die Bestellung ist die Abberufung des Geschäftsführers im Handelsregister einzutragen (§ 39 GmbHG).

Der Geschäftsführer kann jederzeit von sich aus sein Amt niederlegen, auch wenn hierfür kein wichtiger Grund gegeben ist. Voraussetzung ist, dass keine abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag besteht. Erfolgt die Amtsniederlegung zur Unzeit oder ist sie aus sonstigen Gründen rechtsmissbräuchlich, so ist sie unwirksam. Die vom einzigen Geschäftsführer und alleinigen Gesellschafter einer GmbH erklärte Amtsniederlegung ist regelmäßig rechtsmissbräuchlich unwirksam, wenn dieser nicht gleichzeitig einen neuen Geschäftsführer bestellt. Dies verlangt das Interesse des Rechtsverkehrs an der Handlungsfähigkeit der Gesellschaft, die anderenfalls vollständig beseitigt würde.



## Kündigung

Im Geschäftsführervertrag kann die Dauer des Dienstverhältnisses frei bestimmt werden. Wird der Vertrag befristet, endet das Dienstverhältnis mit Ablauf der Zeit, für die es eingegangen ist, bei unbefristeten Dienstverhältnissen endet es mit der Kündigung.

Grundsätzlich muss eine Kündigungsfrist von 4 Wochen eingehalten werden (622 BGB analog), im Geschäftsführervertrag kann auch eine längere Kündigungsfrist vereinbart werden. Eine Kündigung aus wichtigem Grund ist jederzeit fristlos möglich (§ 626 BGB).

## III. Zivilrechtliche Anforderungen an den Geschäftsführervertrag

### 1. Abschluss des Geschäftsführervertrages

Vertragschließende Parteien des Geschäftsführervertrages sind grundsätzlich der Geschäftsführer und die GmbH. Zuständig für den Abschluss des Vertrages ist die Gesellschafterversammlung, als Vertreterin der GmbH (§ 46 Nr. 5 GmbHG), also der Gesellschafter selbst. Die GmbH wird beim Abschluss somit durch den Alleingesellschafter als Organ der GmbH und nicht durch den Geschäftsführer vertreten.

Der Gesellschafter bedarf für den Abschluss des Geschäftsführervertrages mit sich selbst als Geschäftsführer einer Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB (§ 35 Abs. 4 GmbHG). Befreit der Gesellschaftsvertrag den Geschäftsführer von den Beschränkungen des § 181 BGB, so gilt die Befreiung auch für den Fall dass, für die Gesellschaft nicht der Geschäftsführer sondern der Gesellschafter handelt. Richtigerweise müsste der Betreffende sowohl in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer als auch in seiner Eigenschaft als Gesellschafter von den Beschränkungen des § 181 BGB im Gesellschaftsvertrag befreit werden.

Die Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB bedarf einer Satzungsgrundlage. Es gibt folgende Möglichkeiten der Befreiung:

- Das Selbstkontrahieren kann dem geschäftsführenden Alleingesellschafter von Anfang an generell durch die Satzung gestattet werden.

Die Befreiung ist als Teil der Vertretungsregelung im Handelsregister einzutragen. Die Eintragung hat nur deklaratorischen Charakter, d.h. sie ist keine Wirksamkeitsvoraussetzung für die Befreiung.

- Die Satzung kann eine Ermächtigung enthalten, den Geschäftsführer durch Beschluss von den Beschränkungen des § 181 BGB zu befreien. Diese Ermächtigung wird nicht in das Handelsregister eingetragen. Fasst der Alleingesellschafter jedoch einen entsprechenden Beschluss, wird er eingetragen. Es ist darauf zu achten, dass der Beschluss rechtzeitig erfolgt und den Erfordernissen des § 48 Abs. 3 GmbHG genügt. Das bedeutet, dass über den Beschluss unverzüglich eine Niederschrift angefertigt wird. Diese Niederschrift ist gesondert zu unterzeichnen. Das Stimmverbot nach § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG gilt für den Beschluss nicht.

Enthält die Satzung eine entsprechende Befreiungsmöglichkeit, bestellt sich der Alleingesellschafter vor dem Notar zum von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiten Geschäftsführer und werden diese Tatsachen in das Handelsregister eingetragen, so bedarf es keiner konkreten Benennung des dispensierten Geschäftsführers in der Satzungsgrundlage.



- Eine Befreiungsregelung kann auch nachträglich in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden. Der Gesellschaftsvertrag ist dann zu ändern (§ 53 GmbHG). Der geschäftsführende Alleingesellschafter kann dann das bisher schwebend unwirksame Insich-Geschäft (Abschluss des Geschäftsführervertrages) nachträglich .

Die einem bestimmten Geschäftsführer einer mehrgliedrigen GmbH durch die Satzung erteilte und im Handelsregister eingetragene Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB bleibt auch dann bestehen, wenn sich die GmbH später in eine Einmann-Gesellschaft umwandelt, deren Alleingesellschafter der Geschäftsführer ist.

## Aufhebung und Änderung

Für die Aufhebung und die Änderung des Vertrages (z.B. Gehaltserhöhung, Tantiemenzusage) gelten die gleichen Kompetenzen wie für den Abschluss des Geschäftsführervertrages. Der Alleingesellschafter ist deshalb als Vertreter der GmbH auch für Änderungen des Dienstvertrages, sowie für dessen vertragliche Aufhebung zuständig.

## 2. Form des Geschäftsführervertrages

Der Geschäftsführervertrag ist grundsätzlich nicht formbedürftig. Er kann auch mündlich geschlossen werden. Aus Beweisgründen empfiehlt sich eine klare und eindeutige, schriftliche Vereinbarung.

Ein indirekter Formzwang ergibt sich z.B. daraus, dass bei Ausübung eines Handwerks i.S.d. Handwerksordnung die Handwerkskammer die Vorlage eines schriftlichen Anstellungsvertrages verlangt.

Im Geschäftsführervertrag selbst können auch Vereinbarungen getroffen werden, nach denen eine Änderung des Vertrages der Schriftform.

## 3. Inhalt des Geschäftsführervertrages

Die Ausgestaltung des Vertrages ist grundsätzlich frei. Zu beachten sind die entsprechenden Regelungen im Gesellschaftsvertrag der GmbH. Eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Regelung im Geschäftsführervertrag ist grundsätzlich unwirksam. Deshalb muss insbesondere für die Ausgestaltung der Geschäftsführungs- und Vertretungskompetenzen des Geschäftsführers geprüft werden, ob eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag schon besteht. Tariflichen Bestimmungen unterliegt der Geschäftsführer nicht.

Da Interessengegensätze zwischen Alleingesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft nicht bestehen werden, könnte der Dienstvertrag auf das steuerlich Notwendige (zur Vermeidung einer vGA) beschränkt werden. Jedoch ist eine umfassende Regelung der Rechte und Pflichten beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer aus steuerlichen Gründen sinnvoll, damit der Vertrag dem steuerlich vorgesehenen Fremdvergleich standhält.

Es ist zweckmäßig, im Gesellschaftsvertrag mindestens Regelungen u.a. zu folgenden Themenbereichen aufzunehmen:

- Arbeitszeit, Urlaubsanspruch, Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall
- Vergütung und sonstige Bezüge
- Pensionszusage, Direktversicherung



## IV. Die steuerliche Behandlung der Geschäftsführerbezüge bei der GmbH

Die Aufwendungen für den Alleingesellschafter-Geschäftsführer (Geschäftsführerbezüge) sind Betriebsausgaben der GmbH. Ihre steuerliche Anerkennung wird versagt, soweit es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt. Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sind Vermögensminderungen der GmbH oder verhinderte Vermögensmehrungen der GmbH, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens der GmbH auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen .

Um eine abziehbare Betriebsausgabe der GmbH handelt es sich, wenn die vereinbarte Geschäftsführervergütung angemessen und üblich ist, d.h. einem Fremdvergleich standhält. Der Alleingesellschafter-Geschäftsführer wird behandelt wie der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer. Für ihn gilt zusätzlich, dass die Leistungen

- zivilrechtlich wirksam
- im Vorhinein (Rückwirkungsverbot)
- klar und eindeutig vereinbart
- und tatsächlich durchgeführt

werden müssen. Das Fehlen einer dieser Voraussetzungen, ist Indiz dafür, dass die Vergütungsvereinbarung nicht ernsthaft gewollt ist, mit der Folge einer vGA.

### 1. Zivilrechtliche Wirksamkeit der Vereinbarung

Ein Abzug von Geschäftsführervergütungen als Betriebsausgaben setzt voraus, dass zwischen der GmbH und dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer ein zivilrechtlich wirksames Dienstverhältnis vereinbart worden ist.

Der Dienstvertrag muss mit der Gesellschafterversammlung, d.h. dem Alleingesellschafter vereinbart worden sein. Der Gesellschafter ist zuständig für Abschluss und Beendigung des Anstellungsvertrags sowie für Änderungen .

Der Dienstvertrag muss bei der Einmann-GmbH gemäß § 35 Abs. 4 Satz 2 GmbH schriftlich niedergelegt werden. Ein formwirksamer Dienstvertrag erfüllt gleichzeitig auch immer das Protokollerfordernis des § 48 Abs. 3 GmbHG. Nach Auffassung der Finanzverwaltung führt das Fehlen einer Niederschrift aber nicht zur Annahme einer vGA. Da die Rechtsgeschäfte zivilrechtlich auch ohne Aufnahme in eine Niederschrift wirksam sind, kann auch für die steuerrechtliche Anerkennung auf dieses Formerfordernis verzichtet werden .

Bei Vereinbarung einer "einfachen Schriftformklausel", können formlose Vertragsänderungen nach mündlicher Aufhebung des Schriftformerfordernisses vorgenommen werden. Der Aufhebungswille muss deutlich zum Ausdruck kommen.



Eine formlose Änderung schied früher aus, wenn eine "qualifizierte Schriftformklausel" vereinbart war. Die Abänderung konnte dann nur schriftlich erfolgen. Eine nur mündlich vereinbarte Änderung musste als vGA behandelt werden. Durch Urteil vom 24.7.1996 hat der BFH entschieden, dass ein vereinbarter Formzwang jederzeit aufgehoben werden kann, wenn ein - zumindest konkludenter - Aufhebungswillen geäußert wird. Es widerspricht einem Aufhebungswillen, wenn bei einer einzigen Vereinbarung das Schriftformerfordernis beachtet wird, ansonsten aber Vertragsänderungen und Ergänzungen schriftlich abgefasst werden.

§ 181 BGB verbietet grundsätzlich ein Selbstkontrahieren des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Abschluss des Geschäftsführervertrages. Selbstkontrahieren liegt vor, wenn der Geschäftsführer a) in Vertretung der GmbH mit sich selbst oder b) zugleich in Vertretung der GmbH und eines Dritten ein Rechtsgeschäft tätigt. Ein Dienstvertrag, der unter Verstoß gegen das Selbstkontrahierungsverbot zu Stande kommt, wird steuerrechtlich nicht anerkannt.

Die Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB bedarf einer Satzungsgrundlage.

Eine Befreiungsregelung kann auch nachträglich in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden. Der Gesellschaftsvertrag ist dann zu ändern (§ 53 GmbHG). Der geschäftsführende Alleingesellschafter kann dann das bisher schwebend unwirksame In-sich-Geschäft (Abschluss des Geschäftsführervertrages) nachträglich genehmigen. Eine nachträgliche zivilrechtliche und steuerrechtliche Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot ist nur möglich, wenn den In-Sich-Geschäften klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarungen zu Grunde gelegen haben.

Wird die zivilrechtliche Unwirksamkeit des Dienstvertrags bewusst oder fahrlässig in Kauf genommen, sieht der BFH darin ein Indiz, dass die Vertragsparteien nicht ernsthaft an einer klaren zivilrechtlichen Regelung interessiert sind, und eine vGA vorliegt.

Ist nach den Gesamtumständen davon auszugehen, dass der Alleingesellschafter-Geschäftsführer auf die Wirksamkeit der Vereinbarung vertraut hat, ist die Regelung auch steuerlich zu Grunde zu legen, soweit und solange der Alleingesellschafter-Geschäftsführer das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten lassen wollte.

## 2. Rückwirkungsverbot

Beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer liegt eine vGA vor, wenn Vergütungen für eine zurückliegende Zeit erstmalig gezahlt oder erhöht werden (Rückwirkungs- oder Nachzahlungsverbot). Rechtzeitig im Voraus getroffen wurde eine Vereinbarung nur dann, wenn sie vor der Erbringung der geschuldeten Arbeitsleistung (nicht erst vor Zahlung der Vergütung) getroffen worden.

Fehlt eine im Voraus abgeschlossene klare Vereinbarung, wird ohne Prüfung der Angemessenheit der Vergütung in voller Höhe eine vGA angenommen. Wird eine Detailvereinbarung im Nachhinein geändert, wird ein entsprechender Teil der Leistung (z.B. die vertragliche Nebenpflicht) als vGA behandelt.

Das Rückwirkungsverbot gilt auch innerhalb eines Wirtschaftsjahres. Beim Beginn der Geschäftsführertätigkeit im laufenden Jahr muss eine Jahresvergütung (auch eine Tantieme) daher anteilig gekürzt werden, um eine vGA zu vermeiden.

Urlaubs- und Weihnachtsgelder sind als Vergütungen für Verdienste im laufenden Gehaltsjahr zu beurteilen. Gleiches gilt für Sondervergütungen und Gehaltserhöhungen, die im Laufe des Gehaltsjahrs getroffen werden und für einen bereits abgelaufenen Zeitraum nachträglich gezahlt werden.





### 3. Klare und eindeutige Vereinbarung

Beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer liegt eine vGA vor, wenn die Bemessungsgrundlage der Vergütung nicht klar und eindeutig durch Rechenvorgänge ermittelt werden kann oder ein Ermessensspielraum besteht. Dies ist der Fall wenn:

- im Vertrag eine "angemessene" "faire" oder "gerechte" Vergütung zugesagt wird und keine Bemessungsgrundlage genannt wird. Dies gilt auch, wenn die Ermittlung einer "angemessenen" Vergütung dem Steuerberater überlassen wird.
- die Bemessungsgrundlage (z.B. "Gewinn gemäß GoB", "Ergebnis der Steuerbilanz") genannt ist, aber nicht eindeutig ermittelt werden kann
- mehrere Vereinbarungen geschlossen werden, ohne dass erkennbar ist, welche Vereinbarung gelten .
- die ausgezahlten Beträge schwanken oder unregelmäßig gezahlt werden
- Nebenleistungen (z.B. Weihnachtsgeld) nicht eindeutig geregelt

Die Form der klaren und eindeutigen Vereinbarung wird von der Rechtsprechung nicht ausdrücklich vorgeschrieben. Die fehlende Niederschrift über eine derartige Vereinbarung gemäß § 35 Abs. 4 GmbHG allein kann nicht zur Annahme einer vGA führen. Zur Vermeidung einer vGA hat der Alleingesellschafter-Geschäftsführer aber einen Nachweis zu erbringen, dass eine klare und eindeutige Vereinbarung vorliegt und entsprechend dieser Vereinbarung verfahren worden ist. Bei laufenden Bezügen bilden die laufende Verbuchung und der zeitgerechte Lohnsteuerabzug das Indiz für eine klare mündliche Vereinbarung.

Eine vGA liegt nicht vor, wenn sich Vereinbarungen anhand der tatsächlichen Übung so konkretisieren lassen, dass der beabsichtigte Inhalt klar und eindeutig erkennbar wird.

### 4. Tatsächliche Durchführung der Vereinbarung

Eine steuerliche Anerkennung von Vergütungsvereinbarungen setzt voraus, dass die Vereinbarung tatsächlich durchgeführt wird. Die Tätigkeit muss tatsächlich ausgeübt werden und die Vergütung muss unter Einbehalten der Lohnsteuer ausgezahlt und zeitnah verbucht . Soll eine Aufrechnung mit Forderungen der GmbH an ihren Gesellschafter erfolgen, ist diese zu erklären und zu dokumentieren.

Die vereinbarten Zahlungstermine sollten auf jeden Fall eingehalten werden. Wird ein monatliches Gehalt vereinbart, ist die Vereinbarung grundsätzlich nur dann vollzogen, wenn die Vergütung tatsächlich monatlich - also im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (§ 614 Satz 2 BGB) - geleistet wird. Die bloße Gutschrift genügt nicht. Die Auszahlung von Tantiemen muss umgehend bei Fälligkeit (Feststellung der Bilanz) erfolgen. Erfolgt die Auszahlung z.B. ein Jahr nach Fälligkeit wird eine vGA anzunehmen sein.

Eine Ausnahme liegt vor, wenn sich die Gesellschaft in erheblichen finanziellen Schwierigkeiten befindet. Das Gehalt muss dann als Verbindlichkeit in der Bilanz ausgewiesen.

Fehlende oder unregelmäßige Zahlungen bilden ein Indiz, das gegen eine ernsthafte Vergütungsvereinbarung spricht. Sie führen zu einer vGA.



Ein zeitweiser Verzicht auf künftige Gehaltszahlungen (z.B. wegen eines Liquiditätsengpasses) kann zur Folge haben, dass die gesamte Gehaltsvereinbarung wegen mangelnder Ernsthaftigkeit als vGA behandelt wird. Verzichtet der Alleingesellschafter-Geschäftsführer nachträglich auf den entstandenen Gehaltsanspruch, liegt eine (verdeckte) Kapitaleinlage.

## 5. Angemessenheit der Gesamtvergütung

Um eine vGA auszuschließen, dürfen die Geschäftsführerbezüge die Grenze der Angemessenheit nicht überschreiten. Maßgebend ist die Gesamtausstattung des Geschäftsführers. Das ist die Summe aller Vorteile und Entgelte, die der Geschäftsführer für seine Tätigkeit erhält. Dazu gehören neben dem Festgehalt und der Tantieme:

- Prämien und Sonderzahlungen, wie Urlaubsgeld- und Weihnachtsgeld
- Sachbezüge, wie Kfz-, Telefon- und Wohnungsüberlassung
- Beiträge für die Zukunftssicherungsleistung (Direktversicherung)
- Wert der Pensionszusage
- übernommene Sozialversicherungsbeiträge.

Zu den Gesamtbezügen gehört nicht der Ersatz der nachweislich entstandenen Reisespesen.

Ist ein Geschäftsführer für mehrere Gesellschaften tätig, ist das angemessene Gesamtgehalt für die Tätigkeit in allen Gesellschaften festzustellen. Dieses ist anschließend zeitanteilig auf die einzelnen GmbHs aufzuteilen.

Sind die einzelnen Vergütungsbestandteile nicht zeitgleich vereinbart worden und übersteigt die Vergütung die Angemessenheitsgrenze, ist der unangemessene Betrag in der Regel dem bzw. den zuletzt vereinbarten Bestandteilen zuzuordnen. Sind die einzelnen Vergütungsbestandteile zeitgleich vereinbart worden, ist der die Angemessenheitsgrenze übersteigende Betrag nach sachgerechten Kriterien (z.B. quotal) auf die einzelnen Vergütungsbestandteile zu verteilen.

Zur Angemessenheit der Bezüge gibt es keine festen Regeln. Die obere Grenze, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht überschreiten würde, muss im Einzelfall geschätzt werden. Innerbetriebliche und außerbetriebliche Merkmale können einen Anhaltspunkt bieten. Insbesondere sind folgende Kriterien zu berücksichtigen:

### Art und Umfang der ausgeübten Tätigkeit

Art und Umfang der Tätigkeit werden vorrangig durch die Größe des Unternehmens bestimmt. Für die Beurteilung der Leistung sind dabei Betriebsgröße, Branche, Umfang des Kundenkreises, Umsatz und Beschäftigtenzahl entscheidend. Persönliche Eigenschaften des Geschäftsführers wie Ausbildung, Erfahrung, Fachwissen, Geschick, Geschäftssinn, Risikobereitschaft und Verantwortung sind ebenfalls zu berücksichtigen, sind aber eher von untergeordneter Bedeutung. Zu berücksichtigen ist auch, welche Aufgaben der Geschäftsführer wahrnimmt und welche Stellung er innerhalb des Geschäftsführergremiums einnimmt.

Ändern sich die Verhältnisse, müssen die Geschäftsführerbezüge ggf. angepasst werden, um eine vGA zu vermeiden.



## Voraussichtliche Ertragsentwicklung des Unternehmens

Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens wird dem Geschäftsführer zugerechnet. Firmen mit überdurchschnittlichen Gewinnen können es sich leisten, den Geschäftsführer überdurchschnittlich zu bezahlen. Ein längerfristig ertragsschwaches Unternehmen kann dem Geschäftsführer nur ein unterdurchschnittliches Gehalt zugestehen.

Daher kommt es für die Angemessenheit der Bezüge auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft zur Zeit des Vertragsschlusses an. Außerdem ist eine Vorausschau auf die künftige Entwicklung aus der Perspektive des Vertragsschlusses erforderlich. Bei der Bewertung zukünftiger Ertragsaussichten müssen die Erfahrungen sowie die zukünftigen Entwicklungstendenzen einbezogen werden.

## Verhältnis der Gesamtbezüge zum erwarteten Gesamtgewinn

Die GmbH muss das Geschäftsführergehalt auch nach den eigenen Gewinnaussichten ausrichten. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde Sorge tragen, dass der Gesellschaft ein angemessener Teil des Gewinns verbleibt. Die Gewinnabsaugung durch Geschäftsführervergütungen muss vermieden werden. Daher ist eine vGA auch dann gegeben, wenn eine Gehaltserhöhung zur Gewinnabsaugung führt.

In der Regel kann die Angemessenheit des Geschäftsführergehalts nicht nach einem bestimmten Prozentsatz des Gesamtgewinns (Gewinn der GmbH vor Abzug der Geschäftsführergehälter) beurteilt werden. Die sog. 1/3- Methode nach der eine Aufteilung des Geschäftsergebnisses vor Abzug des Geschäftsführergehaltes im Verhältnis 1/3 GmbH - 2/3 Geschäftsführer für angemessen gehalten wird, entspricht nicht der Rechtsprechung. Gleichwohl kann sie zu Ergebnissen führen, die im Einzelfall nicht zu beanstanden sind.

Auch bei häufig geänderten Gehaltsvereinbarungen wird eine vGA angenommen, wenn dies auf eine Absicht der Gewinnabsaugung hindeutet.

## Verhältnis der Gesamtbezüge zur voraussichtlichen Kapitalverzinsung

Eine rentierliche Verzinsung des Eigenkapitals der GmbH soll gewährleistet sein. Nach der BFH-Rechtsprechung bilden eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Kapitals und eine angemessene Vergütung für das auf dem ausstehenden Stammkapital lastende Risiko ein Mindestmaß dessen, was der Gesellschaft an Gewinn verbleiben muss. Der BFH geht von einer Stammkapitalverzinsung von 10 % aus.

Maßstab einer Verzinsung ist der ausschüttungsfähige Gewinn (nicht das Einkommen). Ein Verlust ist mit den Gewinnen der Folgejahre zu saldieren. Die Mindestverzinsung beurteilt sich für einen längeren Zeitraum. Vorübergehend fehlende Kapitalverzinsungen sind unschädlich.

Die OFD Saarbrücken hält eine Geschäftsführervergütung bis zu 10.000 DM im Monat noch für angemessen, wenn bei der GmbH auf Dauer eine Mindestkapitalverzinsung von 10 % des eingezahlten Stammkapitals gegeben ist und keine Vereinbarung getroffen worden ist, nach welcher der Gewinn der Gesellschaft ausdrücklich oder tatsächlich auf diese Mindestverzinsung begrenzt wird. Auch das FG Saarland hält eine Verzinsung des Stammkapitals von 10 % über mehrere Jahre für ausreichend.

Trotz einer rentierlichen Verzinsung kann es an einer Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge fehlen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird bestrebt sein, den Gewinn der Gesellschaft zu steigern. Liegt eine rentierliche Verzinsung vor, muss geprüft werden, ob die gezahlten Geschäftsführerbezüge einem Fremdvergleich standhalten.



## Art und Höhe der Vergütungen, die gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für eine entsprechende Tätigkeit gewähren (Fremdvergleich)

Beim Fremdvergleich gelten vorrangig innerbetriebliche Vergleichswerte. Dadurch bietet sich ein Anhaltspunkt für die Gehaltsstruktur im Unternehmen und für die Wertigkeit der Arbeitsleistung. Eine Gleichstellung des Geschäftsführers mit den leitenden Angestellten lehnt der BFH ab. Auch die Faustregel, dass der Geschäftsführer im internen Vergleich bis zu 300 % des bestbezahlten Angestellten verdienen könne, widerspricht der vom BFH geforderten Schätzung im Einzelfall.

Liegen keine innerbetrieblichen Vergleichswerte vor, ist ein außerbetrieblicher Fremdvergleich anzustellen. Dabei sind branchenspezifische Gehaltsuntersuchungen, die in der deutschen Wirtschaft angestellt werden, heranzuziehen (wie z.B. Kienbaum, Vergütungsstudie; Grätz, Geschäftsführer-Gehaltsreport; branchenübliche Veröffentlichungen und Erkenntnisse von berufsständischen Einrichtungen wie der Industrie- und Handelskammer und der Handwerkskammer). Gegen das Heranziehen von Gehaltsstrukturuntersuchungen im Rahmen eines externen Fremdvergleichs bestehen keine Bedenken.

Liegen auch keine branchenspezifische Erfahrungswerte vor, kann auf die in Wirtschaft und Rechtsprechung anerkannten Gehaltsuntersuchungen zurückgegriffen werden, bei denen vor allem auf die Unternehmensgröße, gemessen am Umsatz und der Beschäftigungszahl des Unternehmens abgestellt wird. Umstände, die eine von den Gehaltsstrukturuntersuchungen abweichende Beurteilung begründen, sind von der Kapitalgesellschaft vorzutragen.

## 6. Üblichkeit der Vereinbarungen

Außer der Angemessenheit der Gesamtbezüge ist beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer zu prüfen, ob die Vereinbarungen im Geschäftsführervertrag (Festgehalt, Tantieme, Pensionszusage) unübliche, das Interesses der GmbH verletzende Regelungen enthalten.

Die Üblichkeit einer Gehaltsbemessung bildet lediglich ein widerlegbares Indiz dafür, dass die Vereinbarung einem Fremdvergleich standhält. Eine vGA kann auch dann vorliegen, wenn die Kapitalgesellschaft Bedingungen vereinbart, die unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen bei Fremdgeschäftsführern nicht vereinbart worden wären. Abweichende Regelungen gelten als Indiz für eine vGA.

Der Fremdvergleich ist aus Sicht der Kapitalgesellschaft und aus Sicht des Vertragspartners vorzunehmen. Eine vGA liegt daher auch dann vor, wenn die Regelung für die Kapitalgesellschaft günstig wäre und ein fremder Arbeitnehmer der Regelung nicht zustimmen würde, die ihn einseitig benachteiligt und von üblicherweise geschlossenen Arbeitsverträgen abweicht.

Als unüblich wurden folgende Vereinbarungen eingestuft:

- Vereinbarung im Arbeitsvertrag, die erst dann eine Gehaltszahlungen vorsieht, wenn "die Firma dazu in der Lage" ist.
- Vereinbarung einer Nur-Tantieme.
- Vereinbarung über eine Nur-Pension.
- Vereinbarung von Zuschlägen für Überstunden, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit.



## 7. Folgen der unangemessenen Gesamtvergütung

Wir die Angemessenheitsgrenze überschritten, liegt eine vGA vor, wenn ein krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Ein krasses Missverhältnis wird angenommen, wenn die Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 v.H. überschritten wird. In der Praxis geht die Finanzverwaltung häufig von einer vGA aus, ohne den Toleranzspielraum zu beachten.

Unangemessene Vergütungen bilden in der Regel nicht in voller Höhe eine vGA. Nur der als unangemessen festgestellte Teil der Bezüge bildet eine vGA.

Besteht eine Gesamtvergütung aus mehreren Bestandteilen, ist strittig, wie die vGA auf die einzelnen Bestandteile zu verteilen ist. In vielen Fällen kann die Unangemessenheit einem bestimmten Teilbereich zugeordnet werden (z.B. Festgehalt zu hoch, überhöhte Tantieme, Pensionszusage überhöht). Ist keine Zuordnung möglich, muss aufgeteilt werden. Vertreten werden sowohl eine vorrangige Kürzung des Festgehalts als auch eine gleichmäßige Verteilung der vGA auf einzelne Vergütungsbestandteile.

## V. Der Geschäftsführer als Arbeitnehmer

### 1. Der Geschäftsführer im Arbeitsrecht

Der Geschäftsführer gilt arbeitsrechtlich grundsätzlich nicht als Arbeitnehmer. Er wird als arbeitgeberähnliche Person angesehen, weil er als Organ der Gesellschaft eine nach außen unbeschränkte und unbeschränkbare Vertretungsmacht hat, Arbeitgeberfunktionen ausübt und deshalb nicht zugleich Arbeitnehmer der Gesellschaft sein kann. Der Alleingesellschafter-Geschäftsführer ist wegen seiner unternehmerischen Stellung grundsätzlich kein Arbeitnehmer.

Auf den Alleingesellschafter-Geschäftsführer finden die wesentlichen arbeitsrechtlichen Vorschriften keine Anwendung. Es gelten die Bestimmungen des BGB zum Dienstvertrag (§ 611 ff. BGB). Eine Nichtanwendbarkeit von arbeitsrechtlichen Schutzbestimmungen kann sich auch aus dem Gesetz ergeben. So z.B. aus dem Arbeitsgerichtsgesetz (§ 5 Abs. 1 Satz 2 ArbGG), dem Betriebsverfassungsgesetz (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 BetrVG) und dem Kündigungsschutzgesetz (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 KSchG).

Nicht anwendbar sind nach h.M. auch die Vorschriften des Arbeitszeitgesetzes, die Vorschriften des Arbeitnehmererfindungsgesetzes, das Schwerbehindertengesetz, § 74 ff. HGB zum Wettbewerbsverbot, die gekürzte Verjährungsfrist für Gehaltsansprüche (§ 196 Abs. 1 Nr. 8 BGB) und die Regeln über den Übergang von Arbeitsverhältnissen beim Betriebsübergang (§ 613a BGB).

Mangels Anwendbarkeit des Arbeitsgerichtsgesetzes (§ 5 Abs. 1 Satz 3 ArbGG) sind für Klagen aus dem Dienstverhältnis nicht die Arbeitsgerichte, sondern die ordentlichen Gerichte zuständig.

### 2. Der Geschäftsführer im Sozialversicherungsrecht

Nach § 7 Abs. 1 SGB IV setzt die Sozialversicherungspflicht das Bestehen eines "abhängigen Beschäftigungsverhältnis" voraus. Dies gilt auch für Vertreter juristischer Personen, selbst wenn sie im Verhältnis zu sonstigen Arbeitnehmern der GmbH Funktionen eines Arbeitgebers wahrnehmen.



Die Sozialversicherungspflicht des GmbH-Geschäftsführers beurteilt sich nach den Kriterien, die die Sozialgerichte in ständiger Rechtsprechung entwickelt haben. Entscheidend ist, ob die Tätigkeit gegen Entgelt und in "persönlicher Abhängigkeit" erbracht wird. Sozialversicherungspflichtig ist der Geschäftsführer deshalb, wenn er:

- funktionsgerecht dienend am Arbeitsprozess des Betriebes teilnimmt,
- für seine Tätigkeit eine Vergütung erhält
- und keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschicke der GmbH kraft seines Anteils am Stammkapital geltend machen kann

Bei dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer fehlt es an der für Beschäftigungsverhältnisse im Sinne des § 7 SGB IV typischen Abhängigkeit. Für den Alleingesellschafter-Geschäftsführer besteht deshalb in allen Zweigen der Sozialversicherung (Kranken-, Renten-, Arbeitslosen- und Unfallversicherung) Versicherungsfreiheit.

### 3. Der Geschäftsführer im Steuerrecht

Der steuerliche Arbeitnehmerbegriff deckt sich nicht mit dem Begriff des Arbeits- oder Sozialrechts. Der Geschäftsführer, auch der Gesellschafter-Geschäftsführer gilt im Steuerrecht grundsätzlich als Arbeitnehmer, da er in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt grundsätzlich unabhängig von seiner Kapitalbeteiligung Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 2 EStG. Sein Gehalt und seine sonstigen Bezüge unterliegen als Arbeitslohn somit der Lohnsteuer. Arbeitslohn sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert (geldwerter Vorteil), die durch das individuelle

Dienstverhältnis des Geschäftsführers veranlasst sind, d.h. sich als Gegenleistung für das Zurverfügung-Stellen seiner individuellen Arbeitskraft erweisen (R 70 LStR).

Als Arbeitslohn des Geschäftsführers gelten auch:

- Überlassung eines Dienstwagens für private Fahrten (geldwerter Vorteil)
- Urlaubsgeld und Entschädigung, für nicht genommenen Urlaub gewährt werden
- die Übernahme der Kosten für eine Auslandsreisen mit touristischem Programm, es sei denn, dass der mit der Zuwendung verfolgte betriebliche Zweck deutlich im Vordergrund steht

In Änderung der Rechtsprechung hat der BFH in seinem Urteil vom 10.3.2005 entschieden, dass auch Geschäftsführungsleistungen eines GmbH-Geschäftsführers als selbständig i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu beurteilen sein können. Die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers stünde dem nicht entgegen. Der BFH führt aus, dass die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen zwar grundsätzlich für die Umsatzsteuer, die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen ist. Eine Bindung an die ertragsteuerrechtliche Beurteilung bestünde für das Umsatzsteuerrecht jedoch nicht.



Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Frage der Selbstständigkeit natürlicher Personen für die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer jedoch nach denselben Grundsätzen zu beurteilen. Dabei ist für die Frage, ob die Tätigkeit als geschäftsführendes Organ einer Kapitalgesellschaft nicht selbstständig im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeübt wird, auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Die für das Lohnsteuerrecht geltenden Kriterien können insoweit auch bei der Umsatzsteuer herangezogen werden (vgl. H 67 LStH 2005, Allgemeines). Die Frage der Selbstständigkeit natürlicher Personen ist nach Abschnitt 17 Abs. 2 Satz 1 der Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) für die Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen, dabei ist nach Abschnitt 17 Abs. 1 Satz 5 UStR das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend.

