

# Urteil vom 29. März 2017, I R 48/16

## Steuerliche Behandlung der Einkünfte des Geschäftsführers einer luxemburgischen S.a.r.l.

ECLI:DE:BFH:2017:U.290317.IR48.16.0

BFH I. Senat

EStG § 19, EStG § 19, EStG § 19, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 18 Abs 1, EStG § 18 Abs 1, EStG § 18 Abs 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, LStDV § 1 Abs 2, DBA LUX 1958 Art 10, DBA LUX 1958 Art 13, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 14. Juni 2016, Az: 1 K 1944/13

## Leitsätze

1. NV: Ob der Geschäftsführer einer luxemburgischen S.a.r.l. als Arbeitnehmer i.S. des § 1 LStDV oder als Selbständiger i.S. der §§ 15, 18 EStG anzusehen ist, ist anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Die Beteiligung des Geschäftsführers an der S.a.r.l. ist ein solches Einzelmerkmal, das im Rahmen der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen ist .
2. NV: "Gehaltszahlungen" an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer S.a.r.l. sind regelmäßig als Einkünfte aus Kapitalvermögen (vGA) zu qualifizieren, wenn den Zahlungen keine klaren, eindeutigen und im Vorhinein abgeschlossenen Vereinbarungen zugrunde liegen. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob Deutschland als dem Wohnsitzstaat des Gesellschafter-Geschäftsführers das Besteuerungsrecht an den Zahlungen gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA-Luxemburg 1958/1973 (Dividendenartikel) zusteht .

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 15. Juni 2016 1 K 1944/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

- 1 I. Der getrennt zur Einkommensteuer veranlagte Kläger und Revisionskläger (Kläger) war in den Streitjahren zunächst Mitgesellschafter-Geschäftsführer und ab dem Jahr 2003 Alleingesellschafter-Geschäftsführer der D S.a.r.l. (D), einer der deutschen GmbH vergleichbaren luxemburgischen Kapitalgesellschaft, die ihren Sitz in wechselnden Luxemburger Gemeinden hatte. Die Firma D erbrachte im Wesentlichen Dachdecker- und Zimmermannsarbeiten in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg). Auch der Kläger war als Geschäftsführer in beiden Staaten tätig. In A-Stadt (Deutschland) hatte die Firma D zwei Hallen mit Freiflächen angemietet. Dort befanden sich ein Büro mit Kopierer, Regalen, Bauunterlagen u.ä., ein Aufenthaltsraum sowie Flächen für Maschinen und Hölzer. Die Hölzer wurden dort u.a. auch zugeschnitten.
- 2 Ein schriftlicher Anstellungsvertrag zwischen der Firma D und dem Kläger existierte nicht. Letzterer bezog ein festes Gehalt, das zu festen Terminen auf dessen Konto überwiesen wurde. Daneben erhielt er regelmäßig Gratifikationen. Die darauf entfallende Steuer wurde an die zuständige Luxemburger Finanzbehörde abgeführt.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) qualifizierte die vom Kläger empfangenen Zahlungen als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Er schätzte den auf die Tätigkeit in Luxemburg entfallenden Teil des

Arbeitslohns auf 60 % und stellte ihn unter Progressionsvorbehalt aufgrund des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 23. August 1958 (BGBl II 1959, 1270, BStBl I 1959, 1023) i.d.F. des Ergänzungsprotokolls vom 15. Juni 1973 (BGBl II 1978, 111, BStBl I 1978, 73) --DBA-Luxemburg 1958/1973-- von der deutschen Steuer frei. Den übrigen Teil des Arbeitslohns unterwarf das FA in den angegriffenen Einkommensteuerbescheiden der deutschen Besteuerung. Die dagegen gerichtete Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz folgte in dem angegriffenen Urteil vom 15. Juni 2016 1 K 1944/13 (veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1429) im Wesentlichen dem tatsächlichen und rechtlichen Vorbringen des FA. Im Termin zur mündlichen Verhandlung beim FG war für den Kläger --wie zuvor von dessen Prozessvertreter angekündigt-- niemand erschienen.

- 4 Mit der Revision beantragt der Kläger, das angegriffene FG-Urteil sowie die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juli 2013 aufzuheben.
- 5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 6 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist begründet, das FG-Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 Das FG ist davon ausgegangen, dass der Kläger nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Arbeitnehmer anzusehen sei, er deshalb in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren jeweils geltenden Fassung (EStG) erzielt und das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte gemäß Art. 10 DBA-Luxemburg 1958/1973 Deutschland zugestanden habe, soweit die Tätigkeit im Inland ausgeübt worden sei. Hierbei hat das FG allerdings der Tatsache, dass der Kläger im Streitzeitraum zunächst zu 50 %, später zu 100 % an der Firma D beteiligt war, von Rechts wegen keine Bedeutung beigemessen. Das hält revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht stand.
- 9 1. Nach § 1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung --LStDV-- (i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG), die nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) den Arbeitnehmerbegriff zutreffend auslegen, liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass der Arbeitnehmerbegriff sich nicht durch Aufzählung feststehender Merkmale abschließend bestimmen lässt. Das Gesetz bedient sich nicht eines tatbestandlich scharf umrissenen Begriffs. Es handelt sich vielmehr um einen offenen Typusbegriff, der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann. Die Frage, ob jemand eine Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig ausübt, ist deshalb anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Diese Merkmale sind im konkreten Einzelfall zu gewichten und gegeneinander abzuwägen. Beides obliegt in erster Linie den Finanzgerichten als Tatsacheninstanz. Die im Wesentlichen auf tatrichterlichem Gebiet liegende Beurteilung ist revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar (BFH-Urteil vom 23. April 2009 VI R 81/06, BFHE 225, 33, BStBl II 2012, 262, m.w.N.).
- 10 2. Nach diesen Grundsätzen kann das angegriffene FG-Urteil keinen Bestand haben. Das FG durfte dem Umstand, dass der Kläger als Geschäftsführer zugleich auch an der Firma D beteiligt war, nicht von vornherein jede rechtliche Relevanz absprechen. Vielmehr ist die Beteiligung des Steuerpflichtigen eines von vielen Indizien, die im Rahmen der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen sind. Als ein Einzelmerkmal von vielen kommt dem Umstand der Mehrheitsbeteiligung allerdings auch nicht die Bedeutung zu, dass bei einer Mehrheitsbeteiligung regelmäßig von einer selbständigen Tätigkeit des Geschäftsführers auszugehen wäre.
- 11 Im Unterschied zum FG kann der Senat weder der Rechtsprechung des VI. Senats des BFH entnehmen, dass der Beteiligung des Geschäftsführers an der Gesellschaft keinerlei Indizwirkung zukommt. Noch versteht er das Urteil des VIII. Senats des BFH vom 20. Oktober 2010 VIII R 34/08 (BFH/NV 2011, 585) so, dass eine Mehrheitsbeteiligung regelmäßig --also das Ergebnis vorprägend-- die Arbeitnehmereigenschaft ausschließt. Nach dieser Entscheidung

"kann die Beteiligungsquote im Rahmen der steuerlichen Beurteilung zumindest als Indiz herangezogen werden". Die weiteren Ausführungen ("GmbH-Gesellschafter sind regelmäßig Selbständige, wenn sie zugleich Geschäftsführer der Gesellschaft sind und mindestens 50 v.H. des Stammkapitals innehaben.") beziehen sich ausdrücklich auf das Sozialversicherungsrecht. Nach der Rechtsprechung des VI. Senats ist es für die Frage, ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer als Arbeitnehmer zu beurteilen ist, --lediglich-- "nicht entscheidend", in welchem Verhältnis der Geschäftsführer an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (BFH-Urteil in BFHE 225, 33, BStBl II 2012, 262). Beide Urteile stimmen damit darin überein, dass einer Mehrheitsbeteiligung keine ausschlaggebende, sondern lediglich eine indizielle Bedeutung zukommt. Im Übrigen kommen die zahlreichen anderen Kriterien zum Tragen, wie etwa die --trotz der Mehrheitsbeteiligung gegebene-- Weisungsgebundenheit und eine --im konkreten Fall gegebene-- Eingliederung in die betriebliche Organisation, die den Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig zum Arbeitnehmer i.S. des § 1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 LStDV machen (BFH-Urteil in BFHE 225, 33, BStBl II 2012, 262).

- 12** 3. Die Sache ist hiernach nicht spruchreif. Die erforderliche Gesamtwürdigung ist vom FG vorzunehmen. Allerdings könnte sich eine solche Abwägung erübrigen, wenn, was das FG im zweiten Rechtsgang gleichfalls zu prüfen haben wird, die streitigen Einkünfte als solche aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu qualifizieren sein sollten. Nach den bisherigen tatsächlichen Feststellungen ist fraglich, ob die "vertraglichen Zahlungsgrundlagen" zwischen dem Kläger als beherrschendem Gesellschafter und der Firma D steuerlich anzuerkennen sind, insbesondere, ob sie dem formellen Fremdvergleich genügen (vgl. z.B. Gosch KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 318 ff. und 796 ff.). Sollten die "Gehaltszahlungen" als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu erfassen sein, wäre weiter zu prüfen, ob und inwieweit Deutschland als Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für die Zahlungen gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA-Luxemburg 1958/1973 zusteht (vgl. Siegers in Wassermeyer, Luxemburg Art. 13, Stand bis Ergänzungslieferung 124, Rz 45).
- 13** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)