

NICO KRAUSE

Das Organmitglied
im Steuer- und
Sozialversicherungsrecht

*Veröffentlichungen zum
Steuerrecht*

17

Mohr Siebeck

Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von
Joachim Englisch, Heike Jochum
und André Meyer

17



Nico Krause

Das Organmitglied im Steuer- und Sozialversicherungsrecht

Der Begriff der (Nicht-)Selbständigkeit
als zivilrechtliche Vorfrage

Mohr Siebeck

Nico Krause, geboren 1996; Studium der Rechtswissenschaft an der TU Dresden zum Bachelor of Laws (LL. B.); Studium der Rechtswissenschaft an der Universität Leipzig; 2020 Erste Juristische Prüfung; Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht; 2024 Promotion (Leipzig); Lehrbeauftragter der Universität Leipzig; Rechtsreferendariat am Oberlandesgericht Dresden.

ISBN 978-3-16-163911-1 / eISBN 978-3-16-163912-8
DOI 10.1628/978-3-16-163912-8

ISSN 2509-3347 / eISSN 2569-4561 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <https://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2024 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohrsiebeck.com

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Laupp & Göbel in Gomaringen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und dort gebunden.

Printed in Germany.

Meinen Eltern

Geleitwort zu dieser Reihe und zu diesem Buch

Das Steuerrecht ist öffentliches Eingriffsrecht von großer wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Relevanz; es durchdringt alle Lebensbereiche und knüpft dabei vielfach an zivilrechtlich vorstrukturierte und gestaltete Vorgänge an. Dessen ungeachtet folgt es einer eigenständigen Teleologie, ist darüber hinaus Untersuchungsgegenstand nicht nur der Steuerrechtswissenschaft, sondern zahlreicher weiterer wissenschaftlicher Disziplinen, und zudem rechtspolitisch ein von hoher Dynamik geprägtes Rechtsgebiet. Grundlegende, nicht selten von der tagespolitischen Diskussion überdeckte Probleme zu identifizieren, sie in den Gesamtkontext der Steuerrechtswissenschaft einzuordnen, sie methodisch wie auch verfassungsrechtlich rückzubinden und zukunftsweisende Lösungsansätze zu entwickeln, stellt deshalb eine besondere Herausforderung dar. Arbeiten, die steuerrechtswissenschaftlichen Forschungsfragen in dieser Weise auf den Grund gehen, bietet die Reihe eine gemeinsame Plattform. Willkommen sind Arbeiten mit öffentlich-rechtlichem, privatrechtlichem oder auch strafrechtlichem Hintergrund, doch ist die Reihe auch offen für interdisziplinäre Ansätze, vornehmlich aus dem Bereich der Wirtschaftswissenschaften, der Soziologie und der Politikwissenschaften.

Die Frage, ob Organmitglieder von juristischen Personen und anderen Personenvereinigungen im Einzelfall selbständig oder nichtselbständig tätig sind, stellt sich mit unterschiedlichen Schattierungen im Einkommensteuerrecht, bei der Umsatzsteuer und im Sozialversicherungsrecht. *Nico Krause* arbeitet im Wege einer Bestandsaufnahme die disparaten und teilweise vagen Kriterien heraus, die nach bisheriger Dogmatik vorzufinden sind, und beleuchtet sie kritisch. Dabei hinterfragt er auch die vielfach postulierte Unabhängigkeit der zugrunde liegenden Maßstäbe. Ausgehend von den zugehörigen gesellschaftsrechtlichen Grundlagen unternimmt er es, die vorgefundenen Inkonsistenzen zu begradigen und einen Ansatz zu entwickeln, der rechtsgebietsübergreifend fruchtbar gemacht werden kann und den er mit Vorschlägen *de lege ferenda* anreichert.

Die Herausgeber

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2023 von der Juristenfakultät der Universität Leipzig als Dissertation angenommen. Sie befindet sich im Wesentlichen auf dem Stand September 2023 und wurde um Rechtsprechung und Literatur bis zur Drucklegung im Mai 2024 ergänzt. Die mündliche Prüfung fand im Januar 2024 statt.

Mein herzlicher Dank gilt an erster Stelle meinem Doktorvater, Prof. Dr. Gregor Roth. Er hat mich bei der Auswahl des Themas unterstützt, stand mir beim Verfassen der Arbeit mit Rat und Tat zur Seite und ließ mir bei der Bearbeitung des Themas jede erdenkliche Freiheit. Er hat mich als Wissenschaftlicher Mitarbeiter seines Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht gefördert und meine wissenschaftliche Denkweise maßgeblich geprägt. Für die lehrreiche Zeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter bin ich sehr dankbar. Prof. Dr. Marc Desens danke ich für die Übernahme und zügige Erstellung des Zweitgutachtens und die hilfreichen Anmerkungen. Der Herausgeberin und den Herausgebern Herrn Prof. Dr. Joachim Englisch, Frau Prof. Dr. Heike Jochum und Herrn Prof. Dr. André Meyer danke ich für die Aufnahme der Arbeit in die Reihe „Veröffentlichungen zum Steuerrecht“.

Ich danke meinen ehemaligen Kolleginnen und Kollegen der Juristenfakultät der Universität Leipzig. Besonderer Dank gilt dabei Sarah Möllers für die Zusammenarbeit, für den regen Gedankenaustausch und die interessanten Diskussionen, die meine Zeit am Lehrstuhl begleitet haben. Ich danke auch meinen Freunden, die mich während der Vorbereitungszeit auf das Erste Staatsexamen und die Zeit der Entstehung der Arbeit in jeglicher Hinsicht unterstützt haben. Lukas Hundertmark und Paul Schafmeister bin ich für ihre ausführlichen Korrekturen und hilfreichen Anmerkungen überaus dankbar. Mein herzlicher Dank gilt zudem Annegret Wolf für ihren Zuspruch und Rückhalt sowie den fachlichen Austausch, wodurch sie ganz wesentlich zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen hat.

Besonderer Dank gilt schließlich meinen Eltern, ohne deren stetige Unterstützung weder Studium noch Promotion möglich gewesen wären. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Dresden, im Mai 2024

Nico Krause

Inhaltsübersicht

Geleitwort zu dieser Reihe und zu diesem Buch	VII
Vorwort	IX
Inhaltsverzeichnis	XV
Einführung	1
§ 1 Inhalt und Gang der Untersuchung	3
<i>A. Problemaufriss</i>	4
<i>B. Gang der Untersuchung</i>	9
§ 2 Relativität der juristischen Begriffsbildung	11
<i>A. Begrenztheit der Einheit der Rechtsordnung</i>	11
<i>B. Klassenbegriffe und Typusbegriffe</i>	13
Teil 1: Das Organmitglied im Organisationsrecht	17
§ 3 Das Organ im Zweckgebilde	19
<i>A. Begriff des Organs</i>	20
<i>B. Typusbildung bei Organen</i>	24
§ 4 Das Organmitglied im Organ	37
<i>A. Voraussetzungen der Organmitgliedschaft</i>	37
<i>B. Rechtsbeziehung zwischen Zweckgebilde und Organmitglied</i>	40
<i>C. Handlung und Handlungsfreiheit</i>	41
<i>D. Gegenleistung und Verantwortlichkeit</i>	55
<i>E. Fazit</i>	67

Teil 2: Das Organmitglied im Einkommensteuerrecht	69
§ 5 Grundlagen der Einkommensbesteuerung	71
A. Voraussetzungen der Gewinneinkünfte	72
B. Zuordnung zu den Gewinneinkunftsarten	83
C. Steuerbefreiung	100
D. Fazit	100
§ 6 Bisherige Einordnung der Organtätigkeit	103
A. Mitglieder des willensbildenden Organs	103
B. Dualistische Organisationsverfassung im Privatrecht	104
C. Monistische Organisationsverfassung im Privatrecht	124
D. Organisationsverfassung im Öffentlichen Recht	125
E. Fazit	126
Teil 3: Das Organmitglied im Umsatzsteuerrecht	129
§ 7 Grundlagen der Umsatzbesteuerung	131
A. Umsatzsteuerbarkeit	132
B. Steuerbefreiung bei ehrenamtlicher Tätigkeit	160
C. Nichterhebung der Steuer durch Kleinunternehmerprivileg	165
D. Fazit	166
§ 8 Der Begriff der Selbständigkeit	167
A. Unionsrechtliche Vorgaben	167
B. Begriffsbestimmung nach dem nationalen UStG	169
C. Begriffsbestimmung nach der MwStSystRL	174
§ 9 Bisherige Einordnung der Organtätigkeit	205
A. Mitglieder des willensbildenden Organs	205
B. Dualistische Organisationsverfassung im Privatrecht	206
C. Monistische Organisationsverfassung im Privatrecht	223
D. Organisationsverfassung im Öffentlichen Recht	223

<i>E. Fazit</i>	224
Teil 4: Das Organmitglied im Sozialversicherungsrecht	227
§ 10 Grundlagen der Sozialversicherung	229
<i>A. Voraussetzungen der gesetzlichen Versicherungspflicht</i>	230
<i>B. Versicherungsmöglichkeiten für Selbständige</i>	263
<i>C. Fazit</i>	264
§ 11 Der Begriff der Selbständigkeit	267
<i>A. Gesetzliche Kriterien</i>	267
<i>B. Kriterien aus Rechtsprechung und Literatur</i>	270
<i>C. Teleologische Begriffsbildung nach Wank</i>	275
<i>D. Eigene teleologische Begriffsbildung</i>	276
<i>E. Grundsatz der Vorhersehbarkeit</i>	282
<i>F. Behördliche Feststellung der Selbständigkeit</i>	283
§ 12 Bisherige Einordnung der Organtätigkeit	285
<i>A. Mitglieder des willensbildenden Organs</i>	285
<i>B. Dualistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	286
<i>C. Monistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	317
<i>D. Organisationsverfassung im Öffentlichen Recht</i>	319
<i>E. Fazit</i>	319
Teil 5: Einheitliches Begriffsverständnis der Selbständigkeit im Sozialversicherungs- und Steuerrecht?	321
§ 13 Vergleich der Regelungszwecke	323
<i>A. Sozialversicherungs- und Steuerrecht</i>	323
<i>B. Begrenzung des Begriffsverständnisses</i>	328
<i>C. Fazit</i>	337

§ 14 Eigene Einordnung der Organtätigkeiten	339
<i>A. Grundlagen</i>	339
<i>B. Mitglieder des willensbildenden Organs</i>	343
<i>C. Dualistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	344
<i>D. Monistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	365
<i>E. Organisationsverfassung im Öffentlichen Recht</i>	367
<i>F. Kontrollüberlegungen zur Widerspruchsfreiheit</i>	367
§ 15 Reformbedarf zur Begriffskonkretisierung und -korrektur	373
<i>A. Sozialversicherungsrecht</i>	374
<i>B. Einkommensteuerrecht</i>	375
<i>C. Umsatzsteuerrecht</i>	378
Ergebnisse	383
<i>A. Entgeltliche Tätigkeit der Organmitglieder</i>	383
<i>B. Wirtschaftliche Tätigkeit der Organmitglieder</i>	384
<i>C. Selbständige Tätigkeit der Organmitglieder</i>	385
Literaturverzeichnis	389
Register	413

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort zu dieser Reihe und zu diesem Buch	VII
Vorwort	IX
Inhaltsübersicht	XI
Einführung	1
§ 1 Inhalt und Gang der Untersuchung	3
<i>A. Problemaufriss</i>	4
<i>B. Gang der Untersuchung</i>	9
§ 2 Relativität der juristischen Begriffsbildung	11
<i>A. Begrenztheit der Einheit der Rechtsordnung</i>	11
<i>B. Klassenbegriffe und Typusbegriffe</i>	13
Teil 1: Das Organmitglied im Organisationsrecht	17
§ 3 Das Organ im Zweckgebilde	19
<i>A. Begriff des Organs</i>	20
<i>B. Typusbildung bei Organen</i>	24
I. Willensbildende Organe	25
II. Dualistische Organisationsverfassung im Privatrecht	26
1. Geschäftsführende Organe	26
2. Aufsichtsführende Organe	28
3. Beratende Organe und Repräsentationsorgane	33
III. Monistische Organisationsverfassung im Privatrecht	34
IV. Organisationsverfassung im Öffentlichen Recht	36

§ 4 Das Organmitglied im Organ	37
A. Voraussetzungen der Organmitgliedschaft	37
B. Rechtsbeziehung zwischen Zweckgebilde und Organmitglied	40
C. Handlung und Handlungsfreiheit	41
I. Aufgabenwahrnehmung im Organisationsrahmen	41
II. Weisungsgebundenheit	42
1. Mitglieder des willensbildenden Organs	43
a) Stimmbindungsvereinbarung	43
b) Stimmrechtsvollmacht	44
c) Treuhandvereinbarung	45
2. Dualistische Organisationsverfassung im Privatrecht	45
a) Mitglieder des geschäftsführenden Organs	45
aa) Bindung innerhalb des Organs	45
bb) Bindung gegenüber anderen Organen	46
cc) Bindung im Konzern	47
b) Mitglieder des aufsichtsführenden Organs	48
aa) Privatrechtliche Entsendung	48
bb) Öffentlich-rechtliche Entsendung	50
c) Mitglieder des beratenden Organs	53
3. Monistische Organisationsverfassung im Privatrecht	53
4. Organisationsverfassung im Öffentlichen Recht	53
III. Abberufbarkeit	53
D. Gegenleistung und Verantwortlichkeit	55
I. Organvergütung	55
1. Vergütung des willensbildenden Organmitglieds	56
2. Dualistische Organisationsverfassung im Privatrecht	57
a) Vergütung des geschäftsführenden Organmitglieds	57
b) Vergütung des aufsichtsführenden Organmitglieds	58
c) Vergütung des beratenden Organmitglieds	60
3. Monistische Organisationsverfassung im Privatrecht	61
II. Organhaftung und deren Begrenzung	61
1. Business-Judgement-Rule	62
2. Gesetzliche Haftungsbeschränkung	62
3. Directors&Officers-Versicherung	63
4. Innerbetrieblicher Schadensausgleich	64
E. Fazit	67
Teil 2: Das Organmitglied im Einkommensteuerrecht	69

§ 5 Grundlagen der Einkommensbesteuerung	71
<i>A. Voraussetzungen der Gewinneinkünfte</i>	72
I. Wirtschaftliche Tätigkeit	72
1. Nachhaltige Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht	72
2. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	73
II. Selbständigkeit	76
1. Positive Begriffsbestimmung	77
2. Negative Begriffsbestimmung	79
3. Teleologische Begriffsbildung	80
4. Behördliche Feststellung der Selbständigkeit	83
<i>B. Zuordnung zu den Gewinneinkunftsarten</i>	83
I. Mitunternehmerschaft und „Wie-Mitunternehmerschaft“	84
II. Gewerbebetrieb	84
III. Freiberufliche Arbeit	85
IV. Sonstige selbständige Arbeit	85
1. Erläuterung der Beispiele	85
2. Regelungstechnik bezüglich der Tatbestandsmerkmale	87
a) Grammatikalische Auslegung	87
b) Historische Auslegung	89
c) Systematische Auslegung	91
d) Zwischenergebnis	93
3. Regelungstechnik bezüglich des Anwendungsbereichs	94
a) Grammatikalisch-systematische Auslegung	94
b) Historische Auslegung	95
c) Teleologische Auslegung	98
d) Zwischenergebnis	99
<i>C. Steuerbefreiung</i>	100
<i>D. Fazit</i>	100
§ 6 Bisherige Einordnung der Organtätigkeit	103
<i>A. Mitglieder des willensbildenden Organs</i>	103
<i>B. Dualistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	104
I. Mitglieder des geschäftsführenden Organs	104
1. Juristische Personen	104
2. Exkurs: Einordnung bei juristischen Personen in Österreich	111
3. Personengesellschaften und KGaA	113
a) Grundsatz	113
b) Ausnahmen	114
4. Typenkombinationen	116
II. Mitglieder des aufsichtsführenden Organs	117

III. Mitglieder des beratenden Organs	124
C. <i>Monistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	124
D. <i>Organisationsverfassung im Öffentlichen Recht</i>	125
E. <i>Fazit</i>	126
Teil 3: Das Organmitglied im Umsatzsteuerrecht	129
§ 7 Grundlagen der Umsatzbesteuerung	131
A. <i>Umsatzsteuerbarkeit</i>	132
I. Entgeltliche Leistungsbeziehung	132
1. Einordnung von Gesellschafterbeiträgen gegen Entgelt	135
2. Einordnung von Organtätigkeiten als Leistung	142
a) Organwalter-Theorie	142
b) Anwendung des allgemeinen Leistungsbegriffs	144
c) Modifizierte Organwalter-Theorie	145
d) Stellungnahme	145
3. Zwischenergebnis	146
II. Unternehmereigenschaft	146
1. Unternehmerfähigkeit	147
2. Wirtschaftliche Tätigkeit	151
3. Selbständigkeit	153
4. Keine „Mehrwertsteuergruppe“	154
III. Leistung im Rahmen der unternehmerischen Sphäre	156
IV. Pflichtorgan-Theorie	157
B. <i>Steuerbefreiung bei ehrenamtlicher Tätigkeit</i>	160
I. Voraussetzungen des § 4 Nr. 26 UStG	160
II. Unionsrechtskonformität des § 4 Nr. 26 UStG	162
C. <i>Nichterhebung der Steuer durch Kleinunternehmerprivileg</i>	165
D. <i>Fazit</i>	166
§ 8 Der Begriff der Selbständigkeit	167
A. <i>Unionsrechtliche Vorgaben</i>	167
B. <i>Begriffsbestimmung nach dem nationalen UStG</i>	169
I. Natürliche Person	169
II. Eingliederung in ein anderes Unternehmen und Weisungsgebundenheit	172
III. Kriterien aus Rechtsprechung und Literatur	172
IV. Gesamtbetrachtung	173

C.	<i>Begriffsbestimmung nach der MwStSystRL</i>	174
I.	Organtätigkeit im Wandel der europäischen Rechtsprechung	175
	1. EuGH 25.7.1991, C-202/90 – Ayuntamiento de Sevilla	175
	2. EuGH 27.1.2000, C-23/98 – Heerma	176
	3. EuGH 18.10.2007, C-355/06 – van der Steen	177
	4. EuGH 13.6.2019, C-420/18 – IO	179
	5. EuGH 21.12.2023, C-288/22 – TP	181
	6. Zwischenergebnis	183
II.	Voraussetzungen nach Art. 10 MwStSystRL	183
	1. Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen	183
	2. Unterordnungsverhältnis	185
	a) Arbeitsbedingungen	186
	b) Arbeitsentgelt	186
	c) Verantwortlichkeit des Arbeitgebers	187
	d) Gesamtbetrachtung	189
III.	Voraussetzungen nach Art. 9 MwStSystRL	189
	1. Handeln im eigenen Namen und auf eigene Rechnung	190
	2. Eigenverantwortlichkeit	190
	3. Übernahme des wirtschaftlichen Risikos	191
IV.	Regelungstechnik	192
	1. Meinungsstand	192
	2. Stellungnahme	194
	a) Historische Auslegung	194
	b) Teleologische Auslegung	198
	c) Schlussfolgerungen	199
	3. Vereinbarkeit mit der Holding-Rechtsprechung	202
V.	Fazit	203
§ 9 Bisherige Einordnung der Organtätigkeit		205
A.	<i>Mitglieder des willensbildenden Organs</i>	205
B.	<i>Dualistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	206
I.	Mitglieder des geschäftsführenden Organs	206
	1. Juristische Personen	206
	2. Personengesellschaften und Kommanditgesellschaft auf Aktien	209
	3. Typenkombinationen	211
II.	Mitglieder des aufsichtsführenden Organs	212
	1. Frühere Einordnung	213
	2. Heutige Einordnung in Rechtsprechung und Literatur	217
	3. Heutige Regelung im Umsatzsteuer-Anwendungslass	219
III.	Mitglieder des beratenden Organs	222
C.	<i>Monistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	223

<i>D. Organisationsverfassung im Öffentlichen Recht</i>	223
<i>E. Fazit</i>	224
Teil 4: Das Organmitglied im Sozialversicherungsrecht	227
§ 10 Grundlagen der Sozialversicherung	229
<i>A. Voraussetzungen der gesetzlichen Versicherungspflicht</i>	230
I. Beschäftigteneigenschaft	231
1. Arbeit	232
a) Keine Mitgliedschaft im Zweckgebilde	232
b) Kein Ehrenamt	234
2. Hauptamtlichkeit?	238
3. Nichtselbständigkeit	239
II. Arbeitsentgelt	239
III. Keine Versicherungsfreiheit oder -befreiung	240
1. Vorstandsmitglieder der Aktiengesellschaft und vergleichbarer Rechtsformen	240
a) Grundlagen	241
b) Anwendungsbereich bezüglich der Organisationsform des Zweckgebildes	244
aa) Inländische Rechtsformen	244
bb) Supranationale Rechtsformen	248
cc) Ausländische Rechtsformen	252
c) Anwendungsbereich bezüglich des Organs und der Organmitgliedschaft	256
aa) Organmitgliedschaft	256
bb) Typus des Organs	257
d) Zwischenergebnis	258
2. Sonstige Freiheitstatbestände	259
3. Sonstige Befreiungstatbestände	260
IV. Exkurs: Arbeitnehmerähnliche Selbständigkeit	261
<i>B. Versicherungsmöglichkeiten für Selbständige</i>	263
<i>C. Fazit</i>	264
§ 11 Der Begriff der Selbständigkeit	267
<i>A. Gesetzliche Kriterien</i>	267
I. Anhaltspunkte nach § 7 Abs. 1 S. 2 SGB IV	267
II. Kriterien nach § 7 Abs. 4 SGB IV a.F.	269
<i>B. Kriterien aus Rechtsprechung und Literatur</i>	270
I. Vertragsbezeichnung und Parteiwille	271

II. Einordnung in anderen Rechtsgebieten	271
III. Fehlendes Auftreten nach außen	272
IV. Beschränkte Handlungsfreiheit	272
V. Beendigungsmöglichkeit	273
VI. Gegenleistung	273
VII. Unternehmerisches Chancen-Risiko-Verhältnis	274
<i>C. Teleologische Begriffsbildung nach Wank</i>	<i>275</i>
<i>D. Eigene teleologische Begriffsbildung</i>	<i>276</i>
<i>E. Grundsatz der Vorhersehbarkeit</i>	<i>282</i>
<i>F. Behördliche Feststellung der Selbständigkeit</i>	<i>283</i>
§ 12 Bisherige Einordnung der Organtätigkeit	285
<i>A. Mitglieder des willensbildenden Organs</i>	<i>285</i>
<i>B. Dualistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	<i>286</i>
I. Mitglieder des geschäftsführenden Organmitglieds	286
1. Gesellschaft mit beschränkter Haftung	287
a) Ansicht der Rechtsprechung und von Teilen der Literatur	287
aa) Rechtsmacht im willensbildenden Organ	287
bb) Geänderte Organisationsverfassung	291
cc) Familiäre Bindung und besondere Expertise	292
dd) Konzernbindung	293
ee) Rechtsverhältnisse als geschäftsführendes Organmitglied	294
b) Ansicht der Sozialverwaltung	296
c) Abweichende Ansichten in der Literatur	296
aa) Reduzierter Umfang des Grundsatzes der Vorhersehbarkeit	296
bb) Keine Abkehr von der Gesamtbetrachtung	298
cc) Vorprüfung zum Umfang der Tätigkeit	298
dd) Arbeitsrechtliche Prüfung	298
d) Kritische Würdigung	299
aa) Vorprüfung zum Umfang der Tätigkeit	299
bb) Weisungsgebundenheit	300
cc) Eingliederung,	304
dd) Unternehmerrisiko	305
2. Sonstige juristische Personen	306
a) Aktiengesellschaft und Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit	306
b) Genossenschaft	310
c) Verein und Stiftung bürgerlichen Rechts	311

3. Personengesellschaften und Kommanditgesellschaft auf Aktien	312
4. Typenkombinationen	314
II. Mitglieder des aufsichtsführenden Organs	315
III. Mitglieder des beratenden Organs	317
C. <i>Monistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	317
D. <i>Organisationsverfassung im Öffentlichen Recht</i>	319
E. <i>Fazit</i>	319
Teil 5: Einheitliches Begriffsverständnis der Selbständigkeit im Sozialversicherungs- und Steuerrecht?	321
§ 13 Vergleich der Regelungszwecke	323
A. <i>Sozialversicherungs- und Steuerrecht</i>	323
B. <i>Begrenzung des Begriffsverständnisses</i>	328
I. Gewerberecht	328
II. Insolvenzrecht	332
III. Arbeitsrecht	335
IV. Sonstiges Steuerrecht	335
C. <i>Fazit</i>	337
§ 14 Eigene Einordnung der Organtätigkeiten	339
A. <i>Grundlagen</i>	339
B. <i>Mitglieder des willensbildenden Organs</i>	343
C. <i>Dualistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	344
I. Mitglieder des geschäftsführenden Organs	344
1. Juristische Personen	345
a) Gesellschaft mit beschränkter Haftung	346
aa) Kapitalmehrheit	346
bb) Stimmenmehrheit	348
cc) Sperrminorität	351
dd) Keine Sperrminorität	352
ee) Abweichende Organisationsverfassung	353
ff) Zwischenergebnis	355
b) Aktiengesellschaft und Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit	356
c) Genossenschaft	357
d) Verein und Stiftung bürgerlichen Rechts	358
2. Personengesellschaften und KGaA	359

3. Typenkombinationen	361
II. Mitglieder des aufsichtsführenden Organs	362
III. Mitglieder des beratenden Organs	364
<i>D. Monistische Organisationsverfassung im Privatrecht</i>	<i>365</i>
<i>E. Organisationsverfassung im Öffentlichen Recht</i>	<i>367</i>
<i>F. Kontrollüberlegungen zur Widerspruchsfreiheit</i>	<i>367</i>
I. Abgrenzung zur Einordnung anderer Tätigkeiten	367
II. Abgrenzung zu den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung	369
§ 15 Reformbedarf zur Begriffskonkretisierung und -korrektur	373
<i>A. Sozialversicherungsrecht</i>	<i>374</i>
<i>B. Einkommensteuerrecht</i>	<i>375</i>
<i>C. Umsatzsteuerrecht</i>	<i>378</i>
Ergebnisse	383
<i>A. Entgeltliche Tätigkeit der Organmitglieder</i>	<i>383</i>
<i>B. Wirtschaftliche Tätigkeit der Organmitglieder</i>	<i>384</i>
<i>C. Selbständige Tätigkeit der Organmitglieder</i>	<i>385</i>
Literaturverzeichnis	389
Register	413

Einführung

§ 1 Inhalt und Gang der Untersuchung

Es ist längst keine neue Erkenntnis mehr, dass juristische Personen und andere Personenvereinigungen nur mit Hilfe ihrer Organe und Organmitglieder wie eine natürliche Person am Rechtsverkehr teilnehmen können. Die geschäftsführenden, aber auch andere (aufsichtsführenden oder beratenden) Organtätigkeiten sind für das Handeln juristischer Personen und anderer Personenvereinigungen von essentieller Bedeutung. Gleichwohl bereitet die Einordnung dieser Tätigkeiten in Rechtsgebieten, welche für Rechte und Pflichten an das Merkmal der „Selbständigkeit“ anknüpfen, noch immer große Schwierigkeiten. Dies betrifft zum einen das Umsatzsteuerrecht, welches selbständig Tätige („Unternehmer“) zur Zahlung einer Umsatzsteuer verpflichtet. Zum anderen betrifft dies das Sozialversicherungsrecht, nach welchem nichtselbständig Tätige („Beschäftigten“) berechtigt sind, Leistungen zu verlangen, und verpflichtet sind, Beiträge zu zahlen. Beide Rechtsgebiete zeichnen sich in Bezug auf Organtätigkeiten durch eine große Anzahl an Gerichtsentscheidungen nebst Rechtsprechungsänderungen aus. So stellt sich die Frage, inwieweit die Einordnung dieser Organtätigkeiten als selbständig oder nichtselbständig von der Art der ausgeübten Organtätigkeit abhängig ist. Diese Arbeit versucht, allgemeine Kriterien für die Einordnung der verschiedenen Organtätigkeiten zu finden. Weil bisher eine rechtssichere Definition der „Selbständigkeit“ fehlt, kommen die Gerichte der einzelnen Gerichtsbarkeiten dabei teilweise zu divergierenden Ergebnissen. Zudem soll eine bereits erfolgte Einordnung der Organtätigkeit als selbständig oder nichtselbständig im Sozialversicherungs-, Umsatzsteuer- oder Einkommensteuerrecht für die Einordnung in den jeweils anderen Rechtsgebieten nicht bindend sein und lediglich ein Indiz darstellen.¹ Letztlich erfolgt dadurch keine Auseinandersetzung mit

¹ *Stolterfoht*, Lohnsteuer, S. 60; zum Steuerrecht: BFH 9.2.1951, IV 347/50 S, BFHE 55, 192 = BStBl. III 1951, 73, Rn. 20 (juris); BFH 17.7.1958, IV 101/56 U, BFHE 67, 223 = BStBl. III 1958, 360, Rn. 9 (juris); BFH 27.4.1961, IV 329/58 U, BFHE 73, 129 = BStBl. III 1961, 315, Rn. 12 (juris); BFH 6.10.1961, VI 244/61 U, BFHE 73, 777 = BStBl. III 1961, 549, Rn. 7 (juris); BFH 24.11.1961, VI 183/59 S, BFHE 74, 97 = BStBl. III 1962, 37, Rn. 20 (juris); BFH 14.12.1978, I R 121/76, BFHE 126, 311 = BStBl. II 1979, 188, Rn. 12 (juris); BFH 13.2.1980, I R 17/78, BFHE 129, 565 = BStBl. II 1980, 303, Rn. 8 (juris); BFH 2.12.1998, X R 83/96, BFHE 188, 101 = BStBl. II 1999, 534, Rn. 54 (juris); BFH 10.3.2005, V R 29/03, BFH 10.3.2005, V R 29/03, BFHE 209, 162 = BStBl. II 2005, 730, Rn. 10, 11 (juris); BFH 25.6.2009, V R 37/08, BFHE 226, 415 = BStBl. II 2009, 873, Rn. 20 (juris); BFH 14.4.2010, XI R 14/09, BFHE 230, 245 = BStBl. II 2011, 433, Rn. 26 (juris); zum Sozialversicherungsrecht BSG 28.8.1961, 3 RK 57/57, BSGE 15, 65, Rn. 30 (juris); BSG 31.7.1963, 3 RK 46/59, BSGE 19,

den Überlegungen und Auslegungsergebnissen in den jeweils anderen Rechtsgebieten. Für die Arbeit stellt sich daher auch die Frage, ob der unbestimmte Rechtsbegriff der Selbständigkeit im Sozialversicherungs- und Steuerrecht für Organtätigkeiten im Sinne der Einheit der Rechtsordnung identisch auszulegen ist oder nicht.

A. Problemaufriss

Die Umsatzsteuerpflicht von Mitgliedern geschäftsführender Organe, insbesondere den Geschäftsführern einer GmbH und den geschäftsführenden Gesellschaftern von Personengesellschaften, ist seit jeher umstritten. Streitpunkt war und ist dabei neben einer bestehenden Leistung stets die Frage nach der Selbständigkeit. Zwar ist eine umsatzsteuerrechtliche Bewertung der Leistungen von Gesellschaftern² an eine Personengesellschaft nicht neu.³ Im Mittelpunkt standen dabei aber regelmäßig Sach- und nicht Dienstleistungen. Demgegenüber wurden die Mitglieder des aufsichtsführenden Organs bisher in gefestigter Rechtsprechung als selbständig und damit umsatzsteuerpflichtig angesehen.⁴ Am 13.06.2019 verneinte der EuGH jedoch die Umsatzsteuerpflicht eines Aufsichtsratsmitglieds einer Stiftung niederländischen Rechts, weil das Organmitglied seine wirtschaftliche Tätigkeit nichtselbständig ausübe.⁵ Der BFH übernahm diese Ansicht am 27.11.2019 für das Aufsichtsratsmitglied einer AG deutschen Rechts und änderte damit seine seit Jahrzehnten als gefestigt gegoltene Rechtsprechung. In der Entscheidung unterblieb eine nähere Analyse der Gemeinsamkeiten und Unterschiede der beiden Organtätigkeiten in den unterschiedlichen

265, Rn. 22 (juris); BSG 29.8.1963, 3 RK 86/59, BSGE 20, 6, Rn. 24 (juris); BSG 29.9.1965, 2 RU 169/63, BSGE 24, 29, Rn. 47 (juris); BSG 30.11.1978, 12 RK 33/76, BSGE 47, 201, Rn. 23 (juris); *Schlegel*, FS BFH, 2018, S. 625, 632; *Zieglmeier* in: BeckOGK, 15.11.2023, § 7 SGB IV Rn. 15; weiter nur BSG 5.4.1956, 3 RK 65/55, BSGE 3, 30, Rn. 31 (juris), wonach sich Lohnsteuerpflicht und Beitragspflicht decken, wenn man von Ausnahmeregelungen zur Versicherungsfreiheit etc. absieht.

² In der Arbeit wird lediglich aus Gründen der sprachlichen Klarheit das generische Maskulinum verwendet. Gleichwohl sollen damit auch andere Geschlechteridentitäten angesprochen werden.

³ Vgl. nur *Behrens*, Zuwendungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, passim; *Blanke*, Gesellschafterbeiträge bei Personengesellschaften, passim; *Buttenhauser*, Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Gesellschaftsakten, passim; *Eikelau*, Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Personengesellschaften, passim; *Pfister*, Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, passim; *Sterzinger*, Gesellschaftsrechtliche Leistungsbeziehungen, passim.

⁴ BFH 27.7.1972, V R 136/71, BFHE 106, 389 = BStBl. II 1972, 810, Rn. 11 (juris); BFH 24.8.1994, XI R 74/93, BFHE 176, 75 = BStBl. II 1995, 150, Rn. 10 (juris); BFH 9.10.1996, XI R 47/96, BFHE 182, 384 = BStBl. II 1997, 255, Rn. 16 (juris); FG Hamburg 25.7.2006, 3 K 66/06, EFG 2007, 454, Rn. 18 (juris).

⁵ EuGH 13.6.2019, C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 – IO.

Rechtsformen. Gleichwohl betonte der BFH, dass seine Entscheidung einen konkreten Einzelfall betraf.⁶ Dies verwundert insoweit, als sich die deutschen Finanzgerichte bisher nicht weiter mit Mitgliedern von Organen einer Stiftung beschäftigt haben. Es hätte daher hinterfragt werden können, ob die umsatzsteuerrechtliche Einordnung des Organmitglieds davon abhängen kann, in welcher Organisationsstruktur (scil.: in welcher Rechtsform) das Organmitglied tätig wird. Die Entscheidung hat wegen ihrer hohen praktischen Relevanz für Organmitglieder zu Unsicherheiten bei Finanzbehörden, Zweckgebilden und Organmitgliedern geführt.⁷ Sie wirft die Frage auf, ob die bisherige Rechtsprechung tatsächlich nur für den konkreten Einzelfall abgeändert und eingeschränkt oder doch insgesamt aufgegeben wurde bzw. werden muss. Insgesamt fehlt es an einer eingehenden umsatzsteuerrechtlichen Betrachtung der – für das erfolgreiche Wirtschaften des Zweckgebildes unverzichtbaren – Organtätigkeiten. Mit der vorliegenden Arbeit soll die Organtätigkeit im Umsatzsteuerrecht umfassend und rechtsformübergreifend untersucht werden. Dies setzt notwendigerweise eine besondere Berücksichtigung des Organisationsrechts voraus. Die Bestimmung einer Tätigkeit als selbständig kann nur anhand der Vorgaben zur Ausübung dieser Tätigkeit und ihren Auswirkungen bzw. Konsequenzen erfolgen. Mit ersterem ist der Organisationsrahmen angesprochen, mit letzterem sind Fragen der Gegenleistung und Verantwortlichkeit aufgeworfen. Diese Fragen sind aber nicht mehr solche des Umsatzsteuerrechts, sondern des Organisationsrechts und damit des Zivilrechts. Das Zivilrecht ist folglich präjudiziell für die Bestimmung der Selbständigkeit.

Wenngleich die neue Rechtsprechung nur das Umsatzsteuerrecht betrifft, muss zugleich das Einkommensteuerrecht im Blick behalten werden.⁸ Eine iso-

⁶ BFH 27.11.2019, V R 23/19, V R 62/17, BFHE 267, 189 = BStBl. II 2021, 542, Rn. 21 (juris). Oftmals werden Entscheidungen des EuGHs wegen ihrer fehlenden dogmatischen Lösung von Einzelfällen kritisiert, da sie nicht an der Ursache ansetzen, sondern nur die Symptome bekämpfen (dazu *Höpfner/Rüthers*, AcP 209 (2009), 1, 3). Trotz verlautbarter Unzufriedenheit setzte der BFH an dieser Kritik nicht an. Vgl. auch die Kritik von *RiBFH Heidner*, DB 2020, 470, 471; *Heidner*, NWB YAAAH-41645, wonach der vom EuGH entschiedene Fall vielleicht nicht ganz das Bild eines klassischen Aufsichtsrats behandle, und die Zurückhaltung von *VorsRiBFH Heuermann*, DStR 2020, 281.

⁷ Die Finanzverwaltung nahm die Revision BFH, V R 6/20 zurück. Auch die Reaktion des BMF ließ lange auf sich warten und sorgte dann für Verwirrung. Das erste Schreiben (BMF 8.7.2021, III C 2 – S 7104/19/10001:003) datiert vom 8.7.2021, wurde aber erst am 12.7.2021 an Verbände verschickt und am 19.7.2021 auf der Webseite des BMF veröffentlicht, weil wohl selbst unter den Mitarbeitern des BMF zwischenzeitlich Unklarheit darüber herrschte, ob das Schreiben als Entwurf oder bereits in der gültigen Fassung vorlag, dazu *Nücken*, AG 2021, 628, 630. Zudem sind bereits weitere Entscheidungen zu Organmitgliedern ergangen, insbesondere FG Niedersachsen 19.11.2019, 5 K 282/18, DStRE 2020, 988; FG Hamburg 8.9.2020, 6 K 131/18; FG Niedersachsen 8.10.2020, 5 K 162/19; FG Köln 15.11.2023, 9 K 1068/22.

⁸ *G. Roth*, npoR 2020, 232, 234; *Frase*, BeSt 2020, 21, 21 und *Prinz/Küffner*, DB 2020 Nr. 15, M4, M5 haben bereits die Frage aufgeworfen, ob damit für die Vergütung der Aufsichtsratsmitglieder eine Lohnsteuer-Einbehaltungsverpflichtung des Zweckgebildes besteht.

lierte Bewertung der Organtätigkeiten bezogen nur auf das Umsatzsteuerrecht ist nicht sinnvoll. Zum einen soll die Frage der Selbständigkeit im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht nach denselben Grundsätzen beurteilt werden.⁹ Zum anderen werden Regelungen des Ertragsteuerrecht teilweise als Argument in anderen Rechtsgebieten herangezogen, ohne deren Regelungszweck zu hinterfragen. Wenn diese Regelungen nur ein spezifisches Problem des Ertragsteuerrechts klären sollen, können sich aus diesen keine Rückschlüsse für das Umsatzsteuerrecht ergeben. Solche Rückschlüsse sind nur möglich, wenn sich das dem zugrunde liegende Problem (scil.: die Definition der „Selbständigkeit“) sowohl im Ertragsteuerrecht als auch im Umsatzsteuerrecht stellt. Insoweit muss zunächst die ertragsteuerliche Einordnung der Organtätigkeiten untersucht und die Funktion dieser Regelungen geklärt werden. Bereits hier stellt sich damit die Frage, ob der Begriff der Selbständigkeit im Umsatzsteuer- und Einkommensteuerrecht für Organtätigkeiten im Sinne der Einheit der Rechtsordnung identisch auszulegen ist.

Für die Organmitglieder stellt neben der Steuerpflicht auch die Beitragspflicht zur Sozialversicherung eine vergleichbare Belastung dar. Das Sozialversicherungsrecht knüpft für die Rechte und Pflichten ebenfalls an das Merkmal der Selbständigkeit an. Während die Tätigkeit von aufsichtsführenden Organmitgliedern nahezu geräuschlos als selbständig eingeordnet wird, gestaltet sich die Sozialversicherungspflicht von geschäftsführenden Organmitgliedern – insbesondere bei der GmbH – wesentlich komplizierter. Zwar hat der Gesetzgeber teilweise bereits korrigierend eingegriffen;¹⁰ zu einer Befriedung der Rechtslage konnte damit jedoch nur bedingt beigetragen werden.¹¹ Aufgrund dieser Probleme sind jüngst zwei Abhandlungen zur Sozialversicherungspflicht von Organmitgliedern erschienen,¹² welche kritisch hinterfragt werden sollen. Auch hierzu soll mit der Arbeit eine umfassende und rechtsformübergreifende Untersuchung der Organtätigkeit hinsichtlich des Merkmals der (Nicht-)Selbständigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Organisationsrechts erfolgen. Für die Bestimmung einer Tätigkeit als nichtselbständig im Sozialversicherungsrecht ist das

⁹ BFH 27.7.1972, V R 136/71, BFHE 106, 389 = BStBl. II 1972, 810, Rn. 13 (juris); BFH 2.12.1998, X R 83/96, BFHE 188, 101 = BStBl. II 1999, 534, Rn. 43 (juris); BFH 10.3.2005, V R 29/03, BFHE 209, 162 = BStBl. II 2005, 730, Rn. 11 (juris); BFH 25.6.2009, V R 37/08, BFHE 226, 415 = BStBl. II 2009, 873, Rn. 20 (juris).

¹⁰ Vgl. Gesetz zur Förderung der Selbständigkeit v. 20.12.1999, BGBl. I 2000, 2 mit Wirkung zum 1.1.1999; Gesetz zu Korrekturen in der Sozialversicherung und zur Sicherung der Arbeitnehmerrechte v. 19.12.1998, BGBl. I 1998, 3843; Gesetz zur Förderung der Selbständigkeit v. 20.12.1999, BGBl. I. 2000, 2 und Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002, BGBl. I 2002, 4621, dazu unter § 11 A. II., S. 269. Vgl. auch die Ausnahmeregelungen in § 27 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 SGB und § 1 S. 3 SGB VI, dazu ausf. unter § 10 A. III. 1., S. 240.

¹¹ Eingehend dazu unter § 10 A. III. 1., S. 240 und § 11 A., S. 267.

¹² *Christ*, Sozialversicherungspflicht von Organmitgliedern, 2021; *Lenz*, Sozialversicherungspflicht von Organmitgliedern, 2021.

Organisationsrecht und damit das Zivilrecht ebenso präjudiziell wie im (Umsatz-)Steuerrecht.

Hinzu kommt, dass das Mantra, wonach die Einordnung im Sozialversicherungs-, Umsatzsteuer- oder Einkommensteuerrecht für die jeweils anderen Rechtsgebiete nicht bindend sein soll,¹³ bisher nie eingehend überprüft wurde. Es scheint insbesondere bei Organtätigkeiten ein wesentliches Argument, um sich mit divergierenden Entscheidungen von Behörden und Gerichten in anderen Rechtsgebieten nicht auseinanderzusetzen zu müssen. Die Konsequenzen zeigt der (nachfolgend zusammengefasste) Sachverhalt einer Entscheidung des LSG Baden-Württemberg auf:

Ein Vorstandsmitglied eines Vereins wurde von der Finanzverwaltung als nichtselbständig i.S.d. Ertragsteuerrechts, dann aber (unter Korrektur der ertragsteuerrechtlichen Einordnung) als selbständig i.S.d. Umsatzsteuerrechts eingeordnet. Der Sozialversicherungsträger beurteilte die Tätigkeit als nichtselbständig i.S.d. Sozialversicherungsrechts. Nach der Finanzverwaltung und den Sozialversicherungsträgern hätte das Vorstandsmitglied also sowohl Sozialversicherungsbeiträge abführen als auch Umsatzsteuer zahlen müssen.¹⁴

Für die postulierte Unabhängigkeit von Einkommensteuerrecht und Sozialversicherungsrecht erfolgt nur selten eine Begründung.¹⁵ Diese wäre allerdings erforderlich, wenn der Begriff der Selbständigkeit eine Vorfrage ist, welche das Zivilrecht beantwortet. Lediglich vereinzelt findet sich die Äußerung, dass das Einkommensteuerrecht keine arbeitnehmerähnlichen Selbständigen i.S.d. Sozialversicherungsrechts (bzw. arbeitnehmerähnlichen Personen i.S.d. Arbeitsrechts) kenne.¹⁶ Letztere sind allerdings selbständig tätig und werden nur Spezialregelungen unterworfen, sodass die Begründung eine Abgrenzung nicht trägt.¹⁷ Ebenso gestaltet sich der Verweis des BFHs auf sozialversicherungsrechtliche Besonderheiten wie die Versicherungsfreiheit,¹⁸ obwohl auch diese auf die Frage der Selbständigkeit keine unmittelbare Auswirkung hat. Es werden also Begründungen mit Eigenheiten des jeweiligen Rechtsgebietes versucht, welche mit der Definition der Selbständigkeit jedoch in keinem Zusammenhang stehen. Für das Umsatzsteuerrecht besteht mit der eigenständigen, unionsrechtskonformen Auslegung zwar noch eine Begründung. Allerdings darf auch diese Begründung nicht zur Ausrede verkommen, um sich mit der Einordnung in anderen Rechtsgebieten nicht auseinanderzusetzen zu müssen.¹⁹ Demgegenüber besteht – als zivilrecht-

¹³ Siehe die Nachweise in Einführung Fn. 1.

¹⁴ LSG Baden-Württemberg 10.6.2016, L 4 R 1425/14.

¹⁵ So auch *J. Lang* in: Stolterfoht, Grundfragen des Lohnsteuerrechts, S. 15, 23.

¹⁶ BFH 12.12.1951, I 115/51 U, BFHE 56, 200 = BStBl. III 1952, 79, Rn. 9 (juris); BFH 27.4.1961, IV 329/58 U, BFHE 73, 129 = BStBl. III 1961, 315, Rn. 12 (juris); BFH 14.12.1978, I R 121/76, BFHE 126, 311 = BStBl. II 1979, 188, Rn. 12 (juris).

¹⁷ Vgl. *Maties* in: BeckOGK, 1.1.2024, § 611a BGB, Rn. 204; ausf. unter § 10 A. IV., S. 261.

¹⁸ BFH 24.11.1961, VI 183/59 S, BFHE 74, 97 = BStBl. III 1962, 37, Rn. 20 (juris).

¹⁹ Ebenso *Schick*, DStZ 1975, 392, 395. Nach *Zeumer*, JZ 1997, 480, 482 verlangt ganz

liche Vorfrage – vielmehr das Ziel bzw. die Notwendigkeit einer gemeinsamen Beurteilung der Selbständigkeit im Sozial- und Steuerrecht.²⁰ Eine Abweichung ist nur möglich, wenn das Zivilrecht den konkreten Normzwecken der Fachgesetze zuwiderläuft.²¹ Zwar werden Steuern zur Finanzierung der allgemeinen Staatsausgaben erhoben, während Sozialversicherungsbeiträge dazu dienen, die Grundlage für einen Versicherungsschutz des Einzelnen über die gesetzliche Sozialversicherung zu schaffen.²² Dies spiegelt sich auch in dem Postulat wieder, dem Sozialversicherungsrecht liege der Gedanke der sozialen Schutzbedürftigkeit zugrunde, welcher dem Steuerrecht fremd sei.²³ Ob mit „dem Steuerrecht“ in dieser Allgemeinheit aber der richtige Vergleichsparameter aufgestellt und eine Begründung für die unterschiedliche Auslegung des Merkmals Selbständigkeit geschaffen wurde, erscheint fraglich.

Die bestehenden Unklarheiten im Umgang mit Organtätigkeiten im Sozialversicherungs- und Steuerrecht fordern daher eine eingehende Untersuchung des unbestimmten Rechtsbegriffs der „Selbständigkeit“ heraus. Mit der Arbeit soll auch hinterfragt werden, ob der Begriff der Selbständigkeit im Sozialversicherungs- und Steuerrecht im Sinne der Einheit der Rechtsordnung identisch auszulegen ist. Vereinfacht besteht damit die Frage, ob Organmitglieder – vorbehaltlich besonderer Bestimmungen – nur Sozialversicherungsbeiträge *oder* Umsatzsteuer zahlen müssen oder ob die Zwecke der Gesetze zur Sozialversicherung und Umsatzsteuer dazu führen können, dass Organmitglieder *beide* bzw. *keine* dieser Abgaben abführen müssen.

allgemein „eine ausgereifte, lebendige Rechtskultur [...], daß die Frage nach dem sachlichen Verhältnis benachbarter Erscheinungen und Konstellationen jedenfalls zur Kenntnis genommen, reflektiert und mindestens in der Tendenz einer rationalen Beantwortung zugeführt wird“.

²⁰ *Zieglmeier* in: BeckOGK, 15.11.2023, § 7 SGB IV Rn. 17, welcher auch noch das Arbeitsrecht mit einbezieht; ebenso *Stolterfoht*, Lohnsteuer, S. 61, welcher nur Vorstandsmitglieder davon ausnehmen will. Nach *Wank*, Arbeitnehmer und Selbständige, S. 337 ff., 356 ff., 359 ff. stimmen die Arbeitnehmerbegriffe des Arbeits-, Sozial- und Steuerrechts in ihrem Grundtatbestand (als zivilrechtliche Vorfrage) überein und divergieren lediglich durch Sondertatbestände. Nach der jüngsten Entscheidung EuGH 21.12.2023, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:1024 – TP fordert auch *Küffner*, KMLZ-Newsletter 50/2023, https://www.kmlz.de/sites/default/files/Umsatzsteuer%20Newsletter%2050_2023.pdf (zuletzt abgerufen am 19.4.2024) eine klare Richtschnur für die Wirtschaft im Sinne der Einheit der Rechtsordnung auch zur lohnsteuerrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung.

²¹ *Wank*, Arbeitnehmer und Selbständige, S. 356.

²² Vgl. nur *Schlegel*, FS BFH, 2018, S. 625, 627.

²³ BFH 23.10.1992, VI R 59/91, BFHE 170, 48 = BStBl. II 1993, 303, Rn. 15 (juris); BFH 2.12.1998, X R 83/96, BFHE 188, 101 = BStBl. II 1999, 534, Rn. 57 (juris).

B. Gang der Untersuchung

Die Arbeit gliedert sich nach der Einführung in fünf Teile. Vorab sollen die Grundlagen dieser Untersuchung erarbeitet werden, indem zunächst die Rechtsfindung bei unbestimmten Rechtsbegriffen erläutert wird. Im ersten Hauptteil erfolgt sodann eine Auseinandersetzung mit der organisationsrechtlichen Stellung des Organmitglieds in der jeweiligen Organisationsform. Die Bestimmung der Rechtsstellung des Organs mit seinen Mitgliedern und die Möglichkeiten und Grenzen der Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses von Organmitglied zum Zweckgebilde muss die Grundlage der Untersuchung in den Fachgebieten sein.²⁴ Im zweiten Teil widmet sich die Arbeit dem Einkommensteuerrecht. Dabei soll die Selbständigkeit der Organtätigkeit bestimmt und dabei insbesondere untersucht werden, welche Bedeutung die Regelung in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG für Aufsichtsratsmitglieder hat. Im dritten Teil wird das Umsatzsteuerrecht behandelt. Nachdem die Voraussetzungen der Besteuerung dargestellt wurden, werden die Besonderheiten der Tätigkeit und der Stellung der Organmitglieder eingehend untersucht. Erforderlich ist dafür die Ergründung des Regelungszwecks des umsatzsteuerrechtlichen Begriffs der Selbständigkeit im unionsrechtlichen Kontext. Der vierte Teil der Arbeit befasst sich mit dem Sozialversicherungsrecht und stellt zunächst die Grundlagen der Versicherungspflicht und relevante Freiheits- und Befreiungstatbestände dar. Danach wird die Frage der Selbständigkeit der Organtätigkeit anhand des Normzwecks des Sozialversicherungsrechts erörtert. Anschließend sollen im fünften Teil die Regelungszwecke und die gefundenen Ergebnisse in den Rechtsgebieten verglichen werden und der Vergleich ein einheitliches, rechtsgebietsübergreifendes Begriffsverständnis ermöglichen. Dabei muss auch hinterfragt werden, inwiefern das gefundene Ergebnis zur Rechtslage *de lege lata* praktikabel ist und welche Lösungsalternativen *de lege ferenda* in Betracht kommen.

²⁴ So zutreffend *G. Roth*, npoR 2020, 232, 235, nach dem mit der Organtätigkeit primär Fragen des Gesellschaftsrechts adressiert werden; ebenso *Bernsdorff*, DB 2014, 1551, 1551.

§ 2 Relativität der juristischen Begriffsbildung

Die Arbeit widmet sich im Kern dem unbestimmten Rechtsbegriff der Selbständigkeit einer Tätigkeitsausübung. Daher soll eingangs dargestellt werden, wie die Rechtsfindung bei unbestimmten Rechtsbegriffen grundsätzlich erfolgt.

A. Begrenztheit der Einheit der Rechtsordnung

Der wortlautidentische Rechtsbegriff der Selbständigkeit im Sozialversicherungsrecht, Umsatz- und Einkommensteuerrecht legt den Schluss nahe, dass das Ergebnis der Auslegung in den Rechtsgebieten inhaltsgleich sein sollte. Nach dem „Argument der Einheit der Rechtsordnung“¹ stellt die Vielheit der Rechtsnormen ein System dar, welches durch eine zusammenfassende und möglichst widerspruchsfreie Deutung aller den jeweiligen Rechtsbegriff betreffenden Normen der Gesamtrechtsordnung entsteht.² Dies folgt aus einer Fokussierung der Auslegung juristischer Begriffe nach dem Wortlaut und geht von einem allwissenden Gesetzgeber aus. Es wäre jedoch ein Idealzustand, wenn der Gesetzgeber für jedes neue Gesetz im Laufe der Zeit stets die Bedeutung jedes Begriffs des geltenden Rechts überprüft und die neuen Rechtsbegriffe daran ausrichtet.³ Der Gesetzgeber müsste einen gänzlich neuen Rechtsbegriff einführen, sofern er für die zu regelnde Materie keinen passenden Begriff des geltenden Rechts vorfindet. Dies scheint ausgeschlossen.

Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG ist daher für die Auslegung der objektivierte Wille des Gesetzgebers entscheidend.⁴ Dabei darf die Auslegung nicht am Wortlaut verhaftet bleiben, sondern muss die (ggfs. aktualisierte) ge-

¹ Kritisch zur fehlenden Auseinandersetzung mit dieser Argumentationsfigur *Felix*, Einheit der Rechtsordnung, S. 5. Vgl. auch die Auseinandersetzung bei *Vogel*, Auslegung im Ertragsteuerrecht, S. 227 ff. mit dem Gebot der Folgerichtigkeit gem. Art. 3 Abs. 1 GG und der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung gem. Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 1 Abs. 3 GG.

² *Engisch*, Einheit der Rechtsordnung, S. 68; *Felix*, Einheit der Rechtsordnung, S. 142; *Reimer*, Methodenlehre, Rn. 331; *Rüthers/C. Fischer/Birk*, Rechtstheorie, Rn. 145, 278; *Wank*, Methodenlehre, § 9 Rn. 4 ff.

³ *Wank*, Arbeitnehmer und Selbständige, S. 382.

⁴ BVerfG 21.5.1952, 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299, Rn. 56 (juris); ausf. zur subjektiven und objektiven Theorie der Gesetzesauslegung *Muthorst*, Grundlagen der Rechtswissenschaft, § 7 Rn. 5; *Wank*, Methodenlehre, § 6 Rn. 163; kritisch *Höpfner/Rüthers*, AcP 209 (2009), 1, 7.

Register

- Abschlussprüfer 32
- Alleinentscheidungsrecht 341, 347, 367, 368
- Angestellter Komplementär 114, 210, 313, 360
- Anstellungsverhältnis 40, 42, 54, 212, 295, 297
- Arbeitszeit 78
- Aufsichtsrat 28, 86, 93, 117, 212, *siehe auch* Organ, aufsichtsführend
- Aufwandsentschädigung 235
- Aufwendungsersatz 55 f.
- Außenhaftung
- Auslagenersatz 55, 160

- Beitreibung von Steuern 80
- Beitrag 58
- Begriffsbildung *siehe* teleologische Begriffsbildung
- Beratung 31, 33
- Beschäftigung 231
- Beteiligung 137, 191, 341
 - beherrschend 97, 106, 177, 288, 346, 369
 - Höhe 208, 287, 300, 305, 349
- Business-Judgement-Rule 50, 62, 210, 342

- Directors&Officers-Versicherung 63, 218

- Ehrenamt 62, 73, 160–162, 233–235
- Eingliederung 21, 78, 172, 267, 279, 304, 325, 340, *siehe auch* Unternehmerinitiative
- Eingliederungskonzern *siehe* Konzern
- Einheit der Rechtsordnung 11

- Entsendung 120
 - Privatrechtlich 48
 - Öffentlich-rechtlich 50
- Entgelt *siehe* Vergütung

- Freiberuflichkeit 85, 89
- Fremdentscheidung 341, 348, 367

- Gesamthandsgemeinschaft 20, 23
- Gesamtverantwortung 45 f., 345
- Geschäftsführender Direktor 34, 318, 366
- Geschäftsführer 22, 26, *siehe auch* Organmitglied, geschäftsführend
- Geschäftsführungsbefugnis 23, 27, 42, 45, 340
- Geschäftsordnung 42, 180, *siehe auch* Organisationsrahmen
- Gewerbesteuer 69, 71, 112
- Gewinnausschüttung
 - offen 135, 140
 - verdeckt 369
- Gewinnerzielungsabsicht 73
- Gewinnverteilung 58, 137
- Gewinnvoraus 58, 136, 141, 233
- Gläubigerausschuss 32
- Gläubigerbeirat 33

- Handelsregister 248, 256, 258, 291, 301
- Höchstpersönlichkeit 38, 48
- Holding 76, 152, 202

- Innerbetrieblicher Schadensausgleich, Grundsätze 64
- Insolvenzverwalter 27, 86

- Juristische Personen *siehe* Zweckgebilde

- Kapitalgesellschaftler, unternehmerischer 106
- Klassenbegriffe 13, 147, 201, 239, 281, 339
- Kollegialprinzip 46, 294, 340
- Komplementär, angestellter *siehe* Angestellter Komplementär
- Konzern 47, 293
- Körperschaft *siehe* Zweckgebilde
- Leistung 132, 144
- Lohnsteuer 69, 81 f., 169, 327
- Lohnfortzahlung 78
- Massenverfahren 80
- Mehrwertsteuergruppe 154, 170, 336
- Mitentscheidung 341, 351, 353, 356–359, 363
- Mitunternehmerschaft 84, 113
- Nachhaltige Tätigkeit 72
- Nebenamt 32
- Neutralitätsprinzip 130, 140, 145, 158 f., 184
- Organ
- Aufsichtsführend 28, 117, 179, 212, 315, 362, *siehe auch* Aufsichtsrat
 - Beratend 33, 124, 222, 317, 364
 - Geschäftsführend 22, 26, 96, 104, 177, 206, 286, 344, *siehe auch* Geschäftsführer; Vorstand
 - Willensbildend 23, 25, 43, 103, 205, 285, 343
- Organbegriff
- im Steuerrecht 154
 - institutionell-funktionell 20, 143, 341
 - zweigliedrig 22
- Organisationsrahmen 41, 369
- Organisationsvertrag 21, 40, 233
- Organisationsverfassung, 291, 353
- dualistisch 24, 26, 104, 205, 286, 344
 - monistisch 24, 34, 124, 223, 317, 365
- Organmitglied
- Abberufung 53
 - Bestellung 37
 - geboren 23, 38
 - gekoren 37, 232
 - Haftung 61
- Vergütung 55, *siehe auch* Vergütung
- Organschaft *siehe* Mehrwertsteuergruppe
- Organtheorie 105, 109, 142, 144, 206, 315, 341
- Organwaltertheorie *siehe* Organtheorie
- Personengesellschaften *siehe* Zweckgebilde
- Personengesellschaft, optierend 109, 114
- Protokollerklärung 158, 163, 165, 167 f.
- Rechtsfähigkeit *siehe* Zweckgebilde; Unternehmerfähigkeit
- Ressortverteilung 34
- Quellensteuer *siehe* Lohnsteuer
- Selbstorganisation 41 f., 316, 352
- Selbstorganschaft 39, 44, 47, 74, 158
- Sitzungsgeld 60, 220
- Sonderrechte 294, 304
- Sondervergütung 84
- Sonderentgelt 136 f., 140, 144, 312
- Sperrminorität 111, 294, 351
- Sphärentheorie 156
- Stille Gesellschaft 107, 191, 349, 366
- Stimmbindungsvereinbarung 43, 289, 301, 345
- Stimmpool 43
- Stimmrechtsvollmacht 44, 290, 302, 345
- Steuerbeitreibung 80
- Steuerhinterziehung 129
- Tantieme *siehe* Vergütung
- Teleologische Begriffsbildung 12, 80, 198, 275, 276
- Testamentsvollstrecker 85, 87, 151
- Treuepflicht 65
- Treuhandvereinbarung 45, 290, 301, 345
- Typenkombinationen 116, 211, 314, 361
- Typusbegriffe 14, 78, 147, 239, 270, 281, 339
- Überwachung 28, 46, 50, 119
- Unabhängigkeit 21, 48
- Unternehmensinteresse 21, 48
- Unternehmerfähigkeit 147

- Unternehmer hinter dem Unternehmer
siehe unternehmerischer Kapitalge-
sellschafter
- Unternehmerinitiative 77, 82, 109, 173,
190, 199, 216, 279, 325, 340, *siehe*
auch Eingliederung
- Unternehmerrisiko 77, 82, 173, 180–
182, 191, 199, 216, 279, 305, 325,
334, 341
- Verdeckte Gewinnausschüttung *siehe*
Gewinnausschüttung, verdeckte
- Vergütung, 55, 57, 136 f., 176, 218, 273,
305, 341, 350, 370, *siehe auch* Auf-
wendungsersatz; Auslagenersatz
- Vertragskonzern *siehe* Konzern
- Verwaltungsrat 34, 181
- Verwaltungstreuhand *siehe* Treuhand
- Vorabgewinn *siehe* Gewinnvoraus
- Vorfrage, zivilrechtliche 7
- Vorhersehbarkeit 282, 291, 295, 297,
324, 342, 349, *siehe auch* Handelsre-
gister
- Vorstand 26, 240, *siehe auch* Organmit-
glied, geschäftsführend
- Weisungsbefugnis/-recht 46, 49, 268,
298, 354, *siehe auch* Weisungsbin-
dung/-gebundenheit
- Weisungsbindung/-gebundenheit 21, 42–
46, 52, 78, 172, 268, 287, 293, 300,
309, *siehe auch* Weisungsbefugnis/
-recht
- Widerspruchsrecht 46, 340
- Wirtschaftliche Tätigkeit 72, 151, 158
- Zustimmungsvorbehalte 28, 50, 294, 340
- Zuverlässigkeit 328
- Zweckgebilde 19, 69, 142, 147 f., 227,
243, 261, 329