
Datum: 20.11.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1009/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1120.13K1009.02.00

Tenor:

Unter teilweise Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 28.08.2001 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 15.02.2002 wird der Beklagte verpflichtet, den Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 31.01.2001 dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer ohne den Ansatz des geldwerten Vorteils aus der Garagengestellung i. H. v. 1155 DM als verdeckte Gewinnausschüttung festgesetzt und die Einkommensbeträge sowie die Erhöhung der Körperschaftsteuer entsprechend festgestellt werden.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Körperschaftsteuer und der Feststellungsbeträge wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Klägerin zu 88 % und der Beklagte zu 12 %.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

	1
Unternehmensgegenstand der am 28.8.1998 gegründeten Klägerin ist die Errichtung und das Betreiben verschiedener Restaurantbetriebe. Sie steht zu je 1/3 im Anteilsbesitz ihres Gesellschafter-Geschäftsführers G und der X Beteiligungs- und Geschäftsführungs GmbH. Herr G wurde zum alleinigen Geschäftsführer bestellt.	2
Die Klägerin soll nach ihrem Vortrag zu einer Unternehmensgruppe mit zur Zeit 40 Gesellschaften und 60 Gaststätten- und Restaurantbetrieben gehören. Hierbei handele es sich im wesentlichen um sogenannte Systemgastronomie, d. h., daß nach einem einheitlichen Organisations- und Marketingkonzept Gastronomiebetriebe geführt und verwaltet würden. Hierzu zähle unter anderem der zentrale Einkauf von Einrichtungs- und Verbrauchsgütern, die zentrale Abwicklung der allgemeinen kaufmännischen Verwaltung einschließlich der Lohn- und Finanzbuchführung sowie des Zahlungsverkehrs, die Erarbeitung von einheitlichen Organisations- und Marketingmodellen sowie die Innenfinanzierung von Investitionen. Gleichzeitig seien die Vergütungsstrukturen sowie die sonstigen vertraglichen Regelungen mit den jeweiligen Geschäftsführern einheitlich vereinbart worden.	3
Mit Datum vom 1.9.1998 wurde mit dem Geschäftsführer G ein Anstellungsvertrag geschlossen. Hierbei wurde in § 5 unter anderem folgende Vereinbarung getroffen :	4
"Herr G erhält für seine Tätigkeit:	5
a. Ein monatliches Bruttogehalt von 6.000 DM, zahlbar jeweils am Ende eines Monats	6
a. Sonntagszuschläge, Feiertags- und Nachtzuschläge in Höhe der steuerlichen Höchstbeträge gemäß § 3 EStG, wobei die Sonntagszuschläge auf maximal 20 Stunden pro Monat beschränkt sind, die Nachtzuschläge auf maximal 90 Stunden pro Monat.	7
a. Eine Jahressonderzahlung in Höhe der Hälfte des vereinbarten Grundgehalts, zahlbar zusammen mit dem Novembergehalt.	8
a. Ab einem Cash-flow von DM 200.000 eine Tantieme in Höhe von 5 % des Cash-flow, zahlbar am Ende eines jeden Geschäftsjahres nach Feststellung und Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung. Als Cash-flow soll hier die Summe aus Abschreibungen und Reingewinn vor Ertragssteuern nach Abzug bestehender Verlustvorträge für das jeweils vergangene Geschäftsjahr verstanden werden."	9
Nach weiterer Regelung des § 2 wird der Vertrag bis zum 31.8.2000 fest geschlossen. Er verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn er nicht mindestens drei Monate vor Ablauf von einer der Vertragsparteien schriftlich oder per eingeschriebenem Brief gekündigt wird.	10
Anläßlich einer Lohnsteueraußenprüfung bei der Klägerin (Bericht vom 17.8.2000) wurde festgestellt, daß dem Geschäftsführer im Rumpfwirtschaftsjahr 28.8.1998 bis 31.3.1999 Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit steuerfrei ausgezahlt worden waren und ihm weiterhin ein durch den Arbeitgeber gemieteter Garagenplatz kostenlos zur Verfügung gestellt worden war. Mit dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 31.1.2001 behandelte der Beklagte die Zuschläge in Gesamthöhe von 8.580 DM sowie den geldwerten Vorteil aus der	11

Garagengestellung in Höhe von 1.155 DM als verdeckte Gewinnausschüttung und stellte hierfür die Ausschüttungsbelastung her.

Mit Schreiben vom 23.8.2001 beantragte die Klägerin, den Körperschaftsteuerbescheid 1999 gemäß § 164 Abs. 2 AO dahingehend zu ändern, daß die vorgenannten verdeckten Gewinnausschüttungen entfallen sollten. Zur Begründung wies sie u. a. darauf hin, daß die Zuschlagsgewährung für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit im Gaststättengewerbe üblich sei und daher ein Ausnahmefall im Sinne des BFH-Urteils vom 19.3.1997 I R 75/96, BStBl II 1997, 577, vorliege. 12

Mit Bescheid vom 28.8.2001 lehnte der Beklagte den Antrag auf Änderung bezüglich der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit mit der Begründung ab, daß gerade wegen der in der Hotel- und Gaststättenbranche gegebenen Üblichkeit des Arbeitens an Sonn- und Feiertagen sowie zur Nachtzeit einem Fremdgeschäftsführer zum Ausgleich der größeren zeitlichen Beanspruchung ein höheres Festgehalt und möglicherweise auch eine höhere Gewinnbeteiligung gezahlt worden wäre. Die streitbefangenen Zuschläge hätten voneinander unabhängige Dritte bei dieser Sachlage nicht vereinbart. Im übrigen vertrage sich nach der Rechtsprechung des BFH eine Überstundenvergütungsvereinbarung nicht mit dem Aufgabenbild eines Geschäftsführers, wenn sie auf Überstunden an Sonn- und Feiertagen sowie während der Nacht beschränkt und außerdem eine Gewinnbeteiligung vereinbart worden sei. 13

Eine Entscheidung über die Änderung des Körperschaftsteuerbescheids bezüglich der Garagengestellung stellte der Beklagte zunächst im Hinblick auf das bei dem BFH anhängige Revisionsverfahren VI R 24/00 zurück. 14

Mit dem gegen die Ablehnung des Änderungsantrags eingelegten Einspruch trug die Klägerin vor, daß das Urteil des BFH vom 19.3.1997 zu der vertraglichen Vereinbarung von Überstundenvergütungen für einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ergangen sei. Herr G sei indessen lediglich zu 1/3 an der Klägerin beteiligt. Weiterhin betreffe das Urteil des BFH lediglich Überstundenvergütungen, während im Streitfall allein Zuschläge wegen Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit im Rahmen der regulären Arbeitszeit gezahlt worden seien. Die korrekte Abrechnung der gewährten Zuschläge sei im übrigen aufgrund der Überprüfung durch einen externen Betriebsberater sowie im Rahmen der zentralen Lohn- und Gehaltsabrechnung gewährleistet. Die fehlende Überprüfbarkeit der abgerechneten Überstunden sei indessen maßgebendes Kriterium für deren Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung im Urteil des BFH vom 19.3.1997 gewesen. Demgemäß sei in dem anhängigen Revisionsverfahren I R 40/00 noch zu klären, ob die Grundsätze des Urteils vom 19.3.1997 auch auf den Fall einer GmbH mit mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern, die beide Überstundenvergütungen beziehen, übertragen werden könnten. 15

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.2.2002 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er unter Hinweis auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung aus, daß das Verhältnis zwischen einer GmbH und ihrem Geschäftsführer von dem Vertrauen der Gesellschafter getragen werde, daß der Geschäftsführer - wann auch immer - seine Arbeit tue. Damit vertrage sich keine Vereinbarung über die Vergütung von Überstunden. Statt dessen werde die GmbH für eine angemessene Gesamtausstattung des Geschäftsführers Sorge tragen, die das zu übernehmende Kostenrisiko kalkulierbar mache. Sie werde dabei darauf achten, daß die einzelnen Vergütungsbestandteile nicht zu falschen Anreizen führten, also im Interesse der Gesellschaft und des Geschäftsführers sachgerecht seien. Daher werde sie grundsätzlich nicht Arbeitsstundenzahlen oder die Tageszeiten, während derer die Arbeitsleistung zu erbringen ist, zur Bemessungsgrundlage gesonderter 16

Vergütungen machen. Denn nicht die Arbeitszeit des Geschäftsführers, sondern das Ergebnis seiner Arbeitsleistung sei der wesentliche Maßstab für deren Wert. Die Branchenüblichkeit der Zahlung von Überstundenvergütungen sei dabei kein ausschlaggebendes Kriterium für deren Beurteilung als verdeckte Gewinnausschüttung. Da die Gewährung von Überstundenvergütungen bereits dem Leitbild eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters widerspreche, sei letztlich auch unerheblich, in welcher Weise die korrekte Abrechnung dieser Vergütungen ggfls. überprüft werden könnte. Die Rechtsprechung zu Überstundenvergütungen sei auch auf die Gewährung von Zuschlägen für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit anwendbar, die auf die reguläre Arbeitszeit entfielen. Hierfür sei auf das Urteil des BFH vom 8.4.1997 I R 66/96, BFH/NV 1997, 804 zu verweisen, das auch derartige Zuschläge betreffe. Eine Überstundenvergütung könne zwar ggfls. dann als betrieblich veranlaßt anerkannt werden, wenn im Einzelfall eine Erhöhung von Festgehalt und Tantieme nicht geeignet sei, der Belastung Rechnung zu tragen. Dies sei dann anzunehmen, wenn die Überstunden nach Art und Struktur des Betriebes nur unregelmäßig anfielen und daher ein gleichbleibend höheres Gehalt nicht gerechtfertigt erscheine. Im Streitfall sei der Geschäftsführer der Klägerin indessen permanent durch Arbeiten an Sonn- und Feiertagen sowie zur Nachtzeit belastet, so daß eine ausnahmsweise betriebliche Veranlassung für die Zahlung der Zuschläge nicht bejaht werden könne. § 3 b EStG stehe der Qualifizierung der an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin gezahlten Zuschläge als verdeckte Gewinnausschüttung nicht entgegen, da er nur die Steuerfreiheit bestimmter Zahlungen im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit regle. Eine andere Frage sei, ob die von der Klägerin gezahlten Zuschläge bei ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen führten. Hierfür sei unerheblich, daß die aufgrund des Anstellungsvertrags gezahlten Zuschläge zivilrechtlich Einnahmen aus dem Dienstverhältnis darstellten.

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin ergänzend geltend, daß der BFH in seinem Urteil vom 19.3.1997 die Möglichkeit überzeugender betrieblicher Gründe, die für eine Vereinbarung von Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen sprechen könnten, ausdrücklich offen lasse. Als Beispiele für derartige betriebliche Gründe erwähne Gosch (NWB Fach 4 Seite 4175) den Fall eines Mehrfach-Geschäftsführers, die Sachverhaltsgestaltung, daß Art und Struktur des Betriebes die häufige Anwesenheit des Geschäftsführers außerhalb der üblichen Arbeitszeit erforderten, oder die Sachverhaltsgestaltung, daß neben dem Gesellschafter/Geschäftsführer auch fremde Mit-Geschäftsführer entsprechende Überstundenvergütungen erhielten. Neben der Erforderlichkeit der Anwesenheit des Geschäftsführers auch an Sonn- und Feiertagen wie auch zur Nachtzeit sowie der gleichmäßigen Zuschlagsgewährung an alle Mitarbeiter bestehe im Streitfall die weitere Besonderheit, daß in der Unternehmensgruppe sämtliche Vergütungen an operativ tätige Gesellschafter/Geschäftsführer einheitlich geregelt seien. Fremdgeschäftsführer würden in der Unternehmensgruppe nicht beschäftigt. Diese einheitliche Regelung bestehe unabhängig davon, ob es sich um eine 50 %ige Beteiligung oder um eine 10 %ige Beteiligung handle. Die Zahlung der Zuschläge unterliege dabei in ihrer Höhe nicht der Willkür des einzelnen Geschäftsführers, da eine externe und zentrale Überprüfung gewährleistet und die Zuschläge der Höhe nach überdies stundenmäßig begrenzt seien. Soweit der BFH in dem Beschluß vom 19.7.2001 I B 14/00, BFH/NV 2001, 1608, die Behandlung isoliert gezahlter Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit als verdeckte Gewinnausschüttung für nicht weiter klärungsbedürftig halte, könne dies den Streitfall bereits deshalb nicht treffen, weil die Klägerin anders als in dem der BFH-Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt in eine Firmengruppe eingebunden sei. Weiterhin sei zu beachten, daß das Streitjahr in die Anlaufphase des Unternehmens der Klägerin fiel. In diesen Jahren sei erfahrungsgemäß aufgrund der hohen Investitionen nicht

mit Gewinnen und daher auch nicht mit einer Gewinnbeteiligung für den Geschäftsführer zu rechnen. In diesem Zusammenhang sei auf das bei dem BFH anhängige Revisionsverfahren I R 69/01 zu verweisen, das die Zusage einer Umsatzbeteiligung an Gesellschafter/Geschäftsführer in der Aufbauphase des Unternehmens betreffe. Bei der Entscheidungsfindung müsse schließlich beachtet werden, daß der Geschäftsführer der Klägerin Minderheitsgesellschafter sei.

Die Klägerin beantragt, 18

1. den Beklagten zu verpflichten, den angefochtenen Bescheid dahingehend zu ändern, daß die Garagengestellung sowie die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert werden, 19

2. hilfsweise die Revision zuzulassen. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage hinsichtlich der Behandlung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit als verdeckte Gewinnausschüttung abzuweisen und ihr im übrigen stattzugeben. 22

Nach geläuterter Auffassung des Beklagten ist es nicht gerechtfertigt, den geldwerten Vorteil aus der Garagengestellung als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln, so daß der Klage insoweit abzuwehren sei. Im übrigen verweist er auf seine Einspruchsentscheidung. 23

Entscheidungsgründe: 24

Die Klage ist überwiegend unbegründet. 25

1.) Die an den Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlten Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit sind als verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu behandeln, da die zugrundeliegende vertragliche Vereinbarung durch das mit der Klägerin bestehende Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist. Da die Zuschläge in dem streitbefangenen Rumpfwirtschaftsjahr ausgezahlt wurden, hat der Beklagte insoweit auch zu Recht die Ausschüttungsbelastung gem. § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. hergestellt. 26

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (vgl. BFH-Urteile vom 22. Februar 1989 I R 44/85, BStBl II 1989, 475 und I R 9/85, BStBl II 1989, 631; vom 29. Juli 1992 I R 18/91, BStBl II 1993, 139). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH-Urteile vom 14. März 1990 I R 6/89, BStBl II 1990, 765 und vom 2. Dezember 1992 I R 54/91, BStBl II 1993, 311 m. w. N.). 27

Ist der begünstigte Gesellschafter ein sogenannter Beherrschender, kann die Vermögensminderung nach ständiger Rechtsprechung auch dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn der Leistung an den Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person keine klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarung 28

zugrunde liegt oder die entsprechende Vereinbarung nicht durchgeführt worden oder zivilrechtlich unwirksam ist (z. B. BFH-Urteile vom 14. März 1990 a. a. O.; vom 13. März 1991 I R 1/90, BStBl II 1991, 597; vom 17. September 1992 I R 89 - 98/91, BStBl II 1993, 141).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist zugleich eine andere Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG, wenn die der Vermögensminderung entsprechenden Werte bei der Kapitalgesellschaft abfließen (BFH-Urteil vom 4. Dezember 1991 I R 6/90, BStBl II 1992, 362; vom 29. Juli 1992, a. a. O.). 29

Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, verträgt sich die Vereinbarung einer GmbH mit ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer über die gesonderte Vergütung von Überstunden oder von Arbeiten an Sonn- und Feiertagen sowie zur Nachtzeit grundsätzlich nicht mit dem Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers. Sie weicht von dem ab, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer GmbH mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde. Dies indiziert die Veranlassung einer solchen Vergütungsvereinbarung durch das Gesellschaftsverhältnis (Urteile des BFH vom 19.03.1997 I R 75/96, BStBl II 1997, 577, vom 08.04.1997 I R 66/96, BFH/NV 1997, 804, und vom 27.03.2001 I R 40/00, BStBl II 2001, 655; Beschluss des BFH vom 19.07.2001 I B 14/00, BFH/NV 2001, 1608). 30

Der Senat folgt der höchstrichterlichen Rechtsprechung in der Beurteilung, daß das Verhältnis zwischen einer GmbH und ihrem Geschäftsführer von dem Vertrauen der Gesellschafter getragen wird, daß der Geschäftsführer - wann auch immer - seine Arbeit tut. Die Gesellschafter erwarten von dem bestellten Geschäftsführer, dass er sich mehr noch als andere Beschäftigte der GmbH für die Gesellschaft einsetzt und mit deren Wohl und Wehe identifiziert. Den Gesellschaftern kommt es dabei entscheidend auf das Ergebnis des Arbeitseinsatzes des Geschäftsführers an. Dies gilt nicht nur für Geschäftsführer, die ausschließlich geschäftsleitende Aufgaben wahrzunehmen haben. Vielmehr wird ebenso von Geschäftsführern kleinerer Unternehmen, die persönlich auch in der Produktion tätig sind oder Dienstleistungen gegenüber den Kunden der GmbH erbringen, erst recht ein derartiger Arbeitseinsatz erwartet. Dementsprechend wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter beim Aushandeln des Anstellungsvertrags dafür sorgen, daß der Geschäftsführer für die von ihm geforderte Arbeitsleistung eine unter Abwägung der Interessen der Gesellschaft und des Geschäftsführers angemessene und sachgerechte Vergütung erhält, deren einzelne Bestandteile nicht zu falschen Anreizen führen. Daher wird er grundsätzlich nicht die Anzahl der Arbeitsstunden oder die Tageszeiten, während derer die Arbeitsleistung zu erbringen ist, zur Bemessungsgrundlage gesonderter Vergütungen machen. Denn eine solche Vergütungsregelung würde - im Unterschied zu der keinen Bedenken unterliegenden Kombination des Festgehalts mit einer Gewinnbeteiligung - nicht nur den Bewertungsmaßstab des Ergebnisses der Arbeitsleistung verfehlen, sondern auch die Gefahr in sich bergen, dass der Geschäftsführer seine Arbeitszeit ohne Rücksicht auf den Ertrag der GmbH ausweitet. Die Beurteilung, daß entgegenstehende zeitabhängige Vergütungsregelungen regelmäßig auf gesellschaftsrechtlicher Veranlassung beruhen, kann nach alledem durch entgegenstehende Branchenusancen nicht berührt werden. Denn entscheidend für den Fremdvergleich sind nicht allein empirisch gewonnene Erkenntnisse, sondern deren wertende Beurteilung nach dem Maßstab des Verhaltens eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. 31

Im Streitfall hat die Klägerin keine überzeugenden betrieblichen Gründe darlegen können, die es in Abweichung von den vorstehend dargestellten Grundsätzen gebieten könnten, von einer schuldrechtlichen Veranlassung der mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer 32

vereinbarten gesonderten Vergütung von Zeitzuschlägen auszugehen.

Soweit die Klägerin hierfür auf die regelmäßige Erforderlichkeit der Anwesenheit ihres Geschäftsführers an Sonn- und Feiertagen sowie zur Nachtzeit abhebt, ist bereits nicht erkennbar, warum die darin liegende Leistungsanforderung an den Geschäftsführer nicht bei der Vereinbarung des Festgehalts in angemessener Weise berücksichtigungsfähig sein soll. 33

Die stundenmäßige Begrenzung der abrechnungsfähigen Zuschläge schränkt zwar den möglichen Umfang der Ertragsbelastung durch die Ausweitung der Arbeitszeit des Geschäftsführers ein, kann aber hierdurch einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter noch keinen betrieblichen Anlaß geben, eine nicht sachgerechte Bemessungsgrundlage für die Geschäftsführervergütung zu akzeptieren. Letzteres gilt auch für das von der Klägerin dargestellte Anliegen, die Gewährung von Zeitzuschlägen für alle Mitarbeiter des Betriebs gleichmäßig zu gestalten. Denn die im Unterschied zur Entlohnung anderer Mitarbeiter besondere Erfolgsbezogenheit der Vergütungsregelung für den Geschäftsführer hätte bei fremdüblicher Verfahrensweise im betrieblichen Interesse gerade eine entsprechende Differenzierung bezüglich der vereinbarten Vergütungsbestandteile nahegelegt. 34

Ohne Relevanz für die Förderung betrieblicher Zwecke ist weiterhin der von der Klägerin hervorgehobene Umstand, daß die Zuschläge nur im Rahmen der nach § 3 des Anstellungsvertrags der Entgeltberechnung zugrunde gelegten Arbeitszeit von 22 Tagen pro Monat a 9 Stunden gewährt werden sollten. Eine Unterscheidung in der steuerrechtlichen Behandlung zwischen derartigen Zuschlägen und ggfls. mit Zeitzuschlägen kombinierten Überstundenvergütungen entbehrt jeglichen sachlichen Grundes und findet auch in der oben zitierten höchstrichterlichen Rechtsprechung keine Stütze. 35

Einen hinreichenden betrieblichen Anlaß für die Gewährung von Zeitzuschlägen im Rahmen der Geschäftsführervergütung kann ebensowenig die nach Darstellung der Klägerin bestehende Kontrollmöglichkeit durch externe und zentrale Überprüfung der zutreffenden Abrechnung geben, da auch hierdurch nicht die gebotene Korrelation zwischen dem Erfolgsbeitrag des Geschäftsführers und seiner Vergütung hergestellt wird. Aus dem gleichen Grunde ist das Bestehen einer derartigen Kontrollmöglichkeit andererseits nicht geeignet, die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der streitbefangenen Vergütungsregelung auszuschließen. 36

Der Senat vermag der Klägerin weiterhin nicht in der Beurteilung zu folgen, daß die einheitliche Regelung der Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen in der die Klägerin umfassenden Unternehmensgruppe der ausschlaggebende Grund für die Festlegung von Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen in dem streitbefangenen Anstellungsvertrag sei, was die Annahme einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung ausschließen müsse. Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, daß es sich bei der Entscheidung über die Übernahme eines einheitlichen Vergütungsmodells für Gesellschafter-Geschäftsführer um eine Vorgabe der Gesellschafterebene handelt, die die Frage des Vorliegens betrieblicher Gründe für eine derartige Einheitsregelung noch nicht beantwortet. Indessen ist weder dargelegt worden noch sonst ersichtlich, daß gerade das in der Unternehmensgruppe praktizierte Modell der Zuschlagsgewährung an Gesellschafter-Geschäftsführer für den Unternehmenserfolg der zugehörigen Gesellschaften von maßgeblicher oder gar wesentlicher Bedeutung wäre. Der bei lebensnaher Betrachtung wesentliche Beweggrund für die empfohlene oder vorgegebene Vergütung von Zeitzuschlägen liegt nach Überzeugung des Senats vielmehr darin, daß den Gesellschafter-Geschäftsführern die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit nach § 3 b EStG und damit die Erlangung eines höheren Nettolohnanteils ermöglicht werden sollte. Diese 37

Absicht der Vorteilszuwendung an die jeweiligen Gesellschafter-Geschäftsführer begründet jedoch gerade die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Vermögensminderung durch die vereinbarten Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge, ohne daß hierdurch betriebliche Zwecke überhaupt berührt würden. Ob etwas anderes gelten könnte, wenn in der Unternehmensgruppe neben Gesellschafter-Geschäftsführern auch Fremdgeschäftsführer angestellt wären, die ihrerseits besondere Zeitzuschläge erhielten (vgl. dazu Senatsurteil vom 19.6.2001 13 K 5563/00, EFG 2001, 1516), kann im Streitfall mangels tatbestandlicher Relevanz dahinstehen.

Die Klägerin kann sich ebensowenig mit Erfolg darauf berufen, daß die arbeitszeitbezogene Vergütungsregelung der im Streitjahr noch andauernden Aufbauphase ihres Unternehmens geschuldet sei, da in diesem Zeitraum erfahrungsgemäß nicht mit einer Gewinnbeteiligung für den Geschäftsführer zu rechnen sei. Zwar kann im Rahmen einer derartigen Aufbauphase im Interesse der Motivation des Geschäftsführers eine zeitlich begrenzte Vergütungsregelung gerechtfertigt sein, die von den in anderen Betriebsphasen durch den Fremdvergleich gebotenen Vereinbarungen abweicht (vgl. dazu Urteil des BFH vom 15.3.2000 I R 74/99, BStBl II 2000, 547, m. w. N.). Im Streitfall ergibt sich jedoch bereits auf der Grundlage des eigenen Vortrags der Klägerin klar und eindeutig, daß die nach Vorgabe der Unternehmensgruppe vereinbarte gesonderte Vergütung von Zeitzuschlägen keinesfalls Besonderheiten der Anlaufphase bei den zugehörigen Gesellschaften Rechnung tragen, sondern auf unbegrenzte Zeit gelten sollte. Dementsprechend ergibt sich kein Anhaltspunkt dafür, daß die Übernahme dieser einheitlichen Vergütungsstruktur in dem Anstellungsvertrag zwischen der Klägerin und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer durch die besondere Gewinnsituation in der Anlaufphase betrieblich motiviert gewesen sein könnte. Überdies hat auch die Klägerin auf die in jedem Fall gebotene zeitliche Begrenzung der Zuschlagsregelung für die Dauer der Anlaufphase verzichtet. Die Prolongationsregelung in § 2 des Anstellungsvertrags reicht insoweit nicht aus, da sie keinerlei Bezug zu der gesonderten Vergütung von Zeitzuschlägen aufweist.

Schließlich kann auch die Stellung des Geschäftsführers der Klägerin als Minderheitsgesellschafter mit 1/3-Beteiligung am Stammkapital keinen hinreichend Anlaß geben, die indizierte gesellschaftsrechtliche Veranlassung der streitbefangenen Vergütungsregelung auszuschließen. Denn auch Vergütungen, die einem Minderheitsgesellschafter gewährt werden und damit die Beteiligung der Mitgesellschafter am Gesamtgewinn der Gesellschaft mindern, müssen daraufhin untersucht werden, ob sie sich in Wahrheit als eine Art zusätzlicher Gewinnzuweisung darstellen (Urteil des BFH vom 15.3.2000, a. a. O.). Dies muß indessen bei einer unter Fremdvergleichsgesichtspunkten allein auf gesellschaftsrechtlicher Veranlassung beruhenden Vorteilsgewährung bejaht werden. Zwar dürfte eine andere Betrachtung geboten sein, wenn der Anteilsbesitz eines Gesellschafter-Geschäftsführers so gering ist, daß er eher einem Fremdgeschäftsführer gleichzustellen wäre. Die Obergrenze eines derartigen Zwerganteils überschreitet die von dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin gehaltene Beteiligung indessen bei weitem.

2.) Bezüglich der Behandlung des dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin gewährten geldwerten Vorteils aus der Garagengestellung als verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und der hierauf bezogenen Herstellung der Ausschüttungsbelastung gemäß § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG a. F. ist der Klage entsprechend dem übereinstimmenden Antrag der Beteiligten abzuwehren.

Ungeachtet der Ausklammerung dieses Streitpunkts im außergerichtlichen Vorverfahren ist der Senat zu einer Sachentscheidung über das diesbezügliche Begehren der Klägerin befugt,

weil die Ablehnung der Änderung der Körperschaftsteuerfestsetzung mit Bescheid vom 28.8.2001 notwendig den gesamten durch den Antrag der Klägerin bestimmten Teil des Steueranspruchs betreffen mußte. Denn das Änderungsbegehren nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO bezieht sich nicht auf eine bestimmte Besteuerungsgrundlage, sondern auf einen betragsmäßig bestimmten Teil des Steueranspruchs, wie nicht zuletzt die Regelung über die betragsmäßige Begrenzung der Ablaufhemmung in § 171 Abs. 3 AO zeigt (vgl. dazu: Tipke/Kruse, Lfg. 99, § 171 AO, Tz. 8, 15). Der Hinweis auf bestimmte Besteuerungsgrundlagen im Antrag auf Änderung kann demzufolge nur die Funktion einer Begründung haben.

Zwar besteht nach § 164 Abs. 2 Satz 3 AO kein Anspruch auf unverzügliche Bescheidung des Änderungsantrags und die Möglichkeit des Hinausschiebens der Entscheidung bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalls. Wird aber eine solche Entscheidung durch die Finanzbehörde getroffen, so muß bei bestehender Änderungsbefugnis im Umfang des antragsbetroffenen Steueranspruchs die Rechtmäßigkeit aller Besteuerungsgrundlagen der ggfls. zu ändernden Festsetzung/Feststellung überprüft werden. Mit diesem gesetzlich vorgegebenen Prüfungsumfang ist die Aufspaltung der Entscheidung über das Verpflichtungsbegehren in mehrere selbständige Verfahren nicht vereinbar. Der Ablehnungsbescheid vom 28.8.2001 erfaßte somit das gesamte Änderungsbegehren der Klägerin in bezug auf die Körperschaftsteuerfestsetzung 1999. 42

Dementsprechend ist auch in der Einspruchsentscheidung vom 15.2.2002 im Umfang des von der Klägerin formulierten Verpflichtungsbegehrens über das Bestehen der Änderungsbefugnis und über die Rechtmäßigkeit des Steueranspruchs entschieden worden. Dabei war auch die Abhilfemöglichkeit wegen anderweitiger zugunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigender Besteuerungsgrundlagen zu prüfen. Eine Teileinspruchsentscheidung über einzelne entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfragen oder Teile des Streitgegenstandes läßt § 367 AO demgegenüber nicht zu (Urteil des BFH vom 27.9.1994 VIII R 36/89, BStBl II 1995, 353). 43

Die Sachentscheidungsvoraussetzung der Durchführung des außergerichtlichen Vorverfahrens (§ 44 Abs. 1 FGO) hält der Senat nach alledem für gegeben. 44

In materieller Hinsicht vermag der Senat in Übereinstimmung mit der Auffassung der Beteiligten keinerlei Anhaltspunkte für die Veranlassung der Gewährung des geldwerten Vorteils der Garagengestellung an den Gesellschafter-Geschäftsführer durch das Gesellschaftsverhältnis zu erkennen. Die fehlende Vereinbarungsgrundlage im Anstellungsvertrag ist insoweit unerheblich, da der begünstigte Geschäftsführer in Anbetracht der Höhe seiner Beteiligung nicht den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter (Nachzahlungsverbot) unterliegt. Bei der Garagengestellung handelt es sich um einen üblichen und unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs keinen Bedenken unterliegenden Bestandteil der Vergütungsregelung zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Veranlassung der Vorteilsgewährung ist somit allein im Anstellungsverhältnis begründet und daher schuldrechtlicher Natur. 45

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO und die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3 FGO, 708 Nr. 10, 711 ZPO. 46

Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, da die Frage, welche überzeugenden betrieblichen Gründe im Einzelfall die schuldrechtliche Veranlassung der mit einem Gesellschafter-Geschäftsführer getroffenen arbeitszeitabhängigen Vergütungsabrede begründen können, 47

bisher nicht abschließend geklärt ist.

