
Datum: 11.12.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 125/09 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:1211.13K125.09F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Streitig ist, ob in den Streitjahren 1999 bis 2002 die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) vorliegen. | 2 |
| Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Ihre Komplementär-GmbH ist die X. M.- und N.-GmbH (ohne Kapitalbeteiligung). Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sind A E (A), G F (G) und K H (K). Gesellschafter der Komplementär-GmbH und Kommanditisten der Klägerin waren bis 1994 A, G und K. 1994 übertrugen sie die Anteile auf ihre Kinder B und C E (je 1/6), P, T und D F (je 1/9) und U H (1/3). | 3 |
| Die Klägerin war in den Streitjahren zu 100 % Anteilseignerin der X. O. GmbH, die 2002 in X. I. GmbH und unter anderem nochmals 2004 in Y ... GmbH umfirmiert wurde (im Folgenden: Y-GmbH). Gegenstand der Gesellschaft war insbesondere Die Y-GmbH war 1984 von A, G und K gegründet worden. Die Gründungsgesellschafter traten ihre Anteile 1994 an die Klägerin ab. Der bis dahin geltende Gesellschaftsvertrag wurde durch den | 4 |

Gesellschaftsvertrag vom ...1994 ersetzt. Der Gesellschaftsvertrag enthielt – anders als der bis dahin geltende Gesellschaftsvertrag – in § 6 eine Regelung zur Bestellung eines Beirats, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Die Gesellschafterversammlung hat 1994 als Beiratsmitglieder Herrn J, Herrn I und Herrn V gewählt. Mit notarieller Urkunde vom ...2001, auf die Bezug genommen wird, wurden die Regelungen zu § 4 (Geschäftsführung) und § 6 (Beirat) geändert. Die Y-GmbH wurde 2005 aufgelöst. Mit Beschluss des Amtsgerichts L vom 2007 (...) wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Y-GmbH eröffnet.

Geschäftsführer der Y-GmbH waren seit der Gründung in 1984 A, G und K. Im vorliegenden Verfahren ist die steuerliche Behandlung der Bezüge von A, G und K als Geschäftsführer der Y-GmbH in den Jahren 1999 bis 2002 streitig. Die 1984 abgeschlossenen Anstellungsverträge von A, G und K sind durch die Geschäftsführungsverträge vom1991 ersetzt worden. In den Verträgen vom1991 war unter anderem eine nicht vom Gewinn abhängige monatliche Vergütung von brutto 16.000,- DM vereinbart. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Verträge Bezug genommen. Die an die Geschäftsführer der Y-GmbH ausgezahlten Bezüge wurden ab dem ...1997 erhöht. Die im Jahr 2001 von der Geschäftsführung der Y-GmbH beantragte Erhöhung der Bezüge um 3 bis 5 % wurde durch den Beirat abgelehnt. Im Jahr 2002 wurden die Geschäftsführer-Bezüge um 3 % erhöht. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die übersandten Protokolle der Gesellschafterversammlungen und Beiratsitzungen verwiesen. Die Geschäftsführer der Y-GmbH erhielten in den Streitjahren 1999 bis 2002 folgende (Gesamt-)Bezüge:

5

<u>Geschäftsführer</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
A	642.679 DM	622.506 DM	654.103 DM	319.585 €
G	644.477 DM	624.040 DM	655.637 DM	320.369 €
K	640.068 DM	611.868 DM	652.276 DM	320.103 €

6

Der Beklagte erließ, nachdem die Klägerin ihre Feststellungserklärungen für 1999 bis 2002 bei ihm eingereicht hatte, jeweils erklärungsgemäße und gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen.

7

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung L führte 2004 eine Außenprüfung bei der Klägerin für die Jahre 1999 bis 2002 durch. In dem Bericht über die Außenprüfung vom ...2004 führte der Prüfer zu den streitbefangenen Geschäftsführer-Bezügen aus: Die Klägerin sei alleinige Gesellschafterin der Y-GmbH. Den Geschäftsführern seien im Prüfungszeitraum weit über die Angemessenheitsgrenze liegende Gehälter gezahlt worden. Als noch angemessen gelte je Geschäftsführer das 2,6-fache des jährlich durchschnittlichen Gehalts der Prokuristen. Die übersteigenden Beträge seien als vGA an die Klägerin als Gesellschafterin, deren Kommanditisten die Kinder der Geschäftsführer der Y-GmbH seien, zu behandeln und würden den steuerlichen Gewinn der Klägerin erhöhen:

8

<u>A</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>

9

vGA	158.442 DM	123.579 DM	62.895 DM	24.150 €
anrechenb. KSt	67.904 DM	52.962 DM		
Summe	226.346 DM	176.541 DM		
Halbeinkünfte			31.447 DM	12.075 €

<u>G</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
vGA	160.210 DM	125.113 DM	64.429 DM	24.934 €
anrechenb. KSt	68.661 DM	53.620 DM		
Summe	228.871 DM	178.733 DM		
Halbeinkünfte			32.214 DM	12.467 €

10

<u>K</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
vGA	155.831 DM	112.941 DM	61.068 DM	24.668 €
anrechenb. KSt	66.785 DM	48.403 DM		
Summe	222.616 DM	161.344 DM		
Halbeinkünfte			30.534 DM	12.334 €

11

	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
insgesamt	677.833 DM	516.618 DM	94.195 DM	36.876 €

12

Der Beklagte erließ nach Maßgabe der Prüfungsfeststellungen unter dem ...2005 gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheide für 1999 bis 2002 und hob die Vorbehalte der Nachprüfung jeweils gemäß § 164 Abs. 3 AO auf.

13

Die Klägerin legte am ...2005 gegen diese Bescheide Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus: Dem Inhalt des Berichts über die Außenprüfung werde widersprochen. Die Auffassung des Prüfers, dass die Angemessenheitsgrenze bei dem 2,6-fachen des jährlich durchschnittlichen Gehalts des Prokuristen liege, sei nicht nachvollziehbar und entspreche auch nicht den Ergebnissen der vorangegangenen Außenprüfungen. Der Bericht über die Außenprüfung für 1994 bis 1998 enthalte keine Aussagen zu der Frage der verdeckten Gewinnausschüttung, obwohl in den Zeiträumen vor 1999 zum Teil noch höhere Gehälter gezahlt worden seien. Es sei nicht nachvollziehbar, warum – wenn für 1999 bis 2002 keine

14

tatsächlichen und rechtlichen Änderungen eingetreten seien – von der Einschätzung der Außenprüfung für 1994 bis 1998 abgewichen werde. Es liege ein Vertrauenstatbestand vor. Im Übrigen verweise sie – die Klägerin – auf den Gesellschaftsvertrag der Y-GmbH. Danach obliege es nicht den Gesellschaftern, sondern dem mit familien- und gesellschaftsfremden Personen besetzten Beirat, die Höhe der Geschäftsführer-Gehälter zu bestimmen. Bereits dies spreche gegen eine vGA.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom ...2008 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus: Die Vorgehensweise des Prüfers sei nicht zu beanstanden, wenn man berücksichtige, dass unter Anwendung des externen Betriebsvergleichs anhand der Gehaltsstrukturuntersuchungen nur eine angemessene jährliche Gesamtausstattung zwischen 240.000 DM und 270.000 DM pro Geschäftsführer angemessen sei. Diese Beträge würden nur etwa die Hälfte der Beträge, die sich unter Zugrundelegung des 2,6-fachen Prokuristengehalts ergäben, ausmachen. Das Bestehen eines familien- und gesellschaftsfremd besetzten Beirats stehe der Annahme einer vGA nicht entgegen, da es nicht Aufgabe des Beirats sei, die steuerliche Angemessenheit der Geschäftsführer-Gehälter zu prüfen. Der Beirat solle vielmehr eventuellen Übervorteilungen unter den drei Familienstämmen der Geschäftsführer und vormaligen Gesellschafter vorbeugen und habe somit keine entscheidungserhebliche Bedeutung hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung der Angemessenheit der Geschäftsführer-Gesamtausstattung. Die Klägerin könne sich auch nicht darauf berufen, dass die Angemessenheit der Geschäftsführer-Gehälter in früheren Außenprüfungen nicht in Frage gestellt worden sei. Dies schaffe keinen Vertrauenstatbestand, der das Aufgreifen dieses Punktes durch ihn nicht mehr zulasse. Es gelte das Abschnittssteuerprinzip. 15

Die Klägerin hat am ...2009 Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie ergänzend vor: Zutreffend sei zwar, dass die Geschäftsführer der Y-GmbH die Väter der Kommanditisten der Klägerin gewesen seien, so dass grundsätzlich ein den Tatbestand der vGA auslösendes Näheverhältnis vorliege. Dieses Näheverhältnis sei im Streitfall aber irrelevant, da die Festsetzung der Geschäftsführer-Vergütungen nicht den Gesellschaftern, sondern dem gesellschafts- und familienfremd besetzten Beirat obliegen habe. Die Ausführungen des Beklagten würden zudem zeigen, dass er die Funktion eines Beirats nicht richtig einschätze. Wenn man sich die Funktion und die Struktur des Beirates in einer juristischen Person ansehe, könne es auch nicht sein, dass es sich bei einem Beirat um ein übergeordnetes firmenunabhängiges Gremium handele; ein solches sei der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft (AG) auch nicht. Dennoch sei dort die Weisungsbefugnis hinsichtlich der Vergütung des Vorstandes unbestritten. Im Gegensatz zur Auffassung des Beklagten sei es auch die Aufgabe des Beirates gewesen, die steuerlichen Komponenten der Geschäftsführergehälter zu überprüfen. Eine objektiv und für den Beirat erkennbare „steuerschädliche“ Regelung hätte zur Haftung des Beirats geführt; im Umkehrschluss lasse dies schließlich die Folgerung zu, dass der Beirat sehr wohl eine Prüfpflicht gehabt habe. Im Übrigen sei es nicht zutreffend, dass der Beirat der Y-GmbH alleine der Vermeidung der Übervorteilung der Familienstämme gedient habe. Davon könne keine Rede sein und sei auch im Rahmen der Schlussbesprechung so nicht dargestellt worden. Unstreitig dürfe ein Beirat mehrere Funktionen haben. An dieser Stelle sei auch darauf hinzuweisen, dass die Vermeidung einer Übervorteilung als alleiniger Grund auch dann erreicht worden wäre, wenn jeder der drei Familienstämme ein familieneigenes Mitglied in den Beirat entsandt hätte. Dass dies nicht geschehen sei, habe den alleinigen Grund darin gehabt, dass auch ein angemessenes Verhältnis zwischen den Geschäftsführern als ehemaligen Gesellschaftern und den Kindern als neuen Gesellschaftern habe erzielt werden sollen. Aus den vorgelegten Protokollen des Beirats ergebe sich auch sehr deutlich, dass gerade über die Frage der 16

Angemessenheit der Gehälter im Beirat gesprochen und dort auch letztendlich entschieden worden sei. Die Gesellschafter seien lediglich informiert worden, dass die Geschäftsführergehälter durch den Beirat angepasst worden seien. Der Beirat sei insoweit ausschließlich zuständig gewesen. Dies sei während der gesamten Existenz der Gesellschaft und der Geltungsdauer der Regelung zum Beirat auch durch die Gesellschafterversammlung und den Beirat so gelebt worden.

Darüber hinaus seien die Geschäftsführer-Bezüge nicht unangemessen. Denn bei der Frage der Angemessenheit seien auch die Art und der Umfang der Tätigkeit der Geschäftsführer zu berücksichtigen. Weiterhin sei zu beachten, inwieweit der Erfolg der Gesellschaft von der Tätigkeit der Geschäftsführer abhängt. Im Streitfall sei die Y-GmbH im Bereich ... tätig gewesen. Hierbei sei es insbesondere auf die Tätigkeit der drei Geschäftsführer angekommen, da durch sie die wesentliche Vertriebsleistung erbracht worden sei. Überhaupt nicht erfasst habe der Beklagte bei der Prüfung der Angemessenheitsgrenze die Ertragsaussichten der Gesellschaft, respektive die Eigenkapitalverzinsung nach der Zahlung der Bezüge. In der Literatur gehe man insoweit von einer Mindestkapitalverzinsung von 6 bis 10 % aus. Unter Berücksichtigung der Mindestverzinsungsgesichtspunkte des Eigenkapitals dürfte für keines der Streitjahre von einer vGA auszugehen sein. Es sei der Y-GmbH in jedem Veranlagungszeitraum noch ein entsprechender Gewinn verblieben. 17

Im vorliegenden Fall beziehe sich der Beklagte zudem darauf, dass lediglich ein äußerer Betriebsvergleich in Betracht komme. Bereits dem sei – wenn man überhaupt zu diesem Prüfungspunkt komme – entgegenzutreten. In der Literatur werde die Auffassung vertreten, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer bis zu 300 % des bestbezahlten Angestellten verdienen könne. Wenn man dies zum Beispiel für das Jahr 2002 berücksichtige, hätte die Grenze „300 % des Prokuristengehalts“ bei xxx.xxx,- EUR gelegen, so dass sämtliche Gehälter innerhalb dieser Bandbreite gelegen hätten. Dies gelte auch für 2001. Hiernach wäre sehr wohl ein innerer Betriebsvergleich möglich gewesen. 18

Die Klägerin beantragt, 19

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom ...2008 die Änderungsbescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 1999 bis 2002, jeweils vom ...2005, mit der Maßgabe zu ändern, dass der festgestellte Gewinn um die bestrittenen verdeckten Gewinnausschüttungen gemindert wird. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Er verweist zur Begründung auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus: Er weise darauf hin, dass die Erhöhung der Gehälter ab dem ...1997 auf 36.000,- DM durch die Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung vom ...1996 beschlossen worden sei. Eine Beteiligung des Beirats sei nicht ersichtlich. Daraus werde deutlich, dass der Beirat nicht allein für die Änderung der Gehälter zuständig gewesen sei. Eine vGA sei somit entgegen der Auffassung der Klägerin nicht aufgrund des Bestehens des Beirats ausgeschlossen gewesen. Der in der Literatur vertretenen Auffassung, wonach eine Vergütung bis zu 300 % des bestbezahlten Angestellten noch als angemessen anzusehen sei, könne ebenfalls nicht gefolgt werden. Diese Faustregel sei unrealistisch und kein geeigneter Beurteilungsmaßstab. 23

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die von dem Beklagten übersandten Verwaltungsvorgänge verwiesen.

Der Senat hat am 11.12.2012 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 25

Entscheidungsgründe: 26

Die Klage ist unbegründet. 27

Die angefochtenen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 1999 bis 2002 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 11.12.2008 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). 28

Der Beklagte hat zu Recht die streitbefangenen Beträge als vGA behandelt, den Gewinn der Klägerin entsprechend erhöht und die Gewinnerhöhung den Kommanditisten der Klägerin, den Kindern von A, G und K, anteilig zugerechnet. 29

Eine vGA im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat. Im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist die vGA beim Gesellschafter zu erfassen, wenn ihm der Vermögensvorteil zufließt (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 09.Dezember 2009 X R 52/06, BFH/NV 2010, 1246; BFH-Urteil vom 19. Juni 2007 VIII R 34/06, BFH/NV 2007, 2291). Soweit die Einkünfte der in § 20 Abs. 1 EStG bezeichneten Art zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, sind sie diesen Einkünften zuzurechnen (§ 20 Abs. 3 EStG). 30

Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Die von der Y-GmbH an A, G und K insgesamt gezahlten Geschäftsführer-Vergütungen – die Gesamtausstattungen – sind teilweise unangemessen. Der unangemessene Teil der Vergütungen führt bei der Y-GmbH zu Vermögensminderungen, die gesellschaftsrechtlich veranlasst sind. Aus Sicht der Gesellschafterin – der Klägerin – liegt ein ihr aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zugewandter Vermögensvorteil, ein sonstiger Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor, der zu Betriebseinnahmen der Klägerin (§§ 20 Abs. 3, 15 EStG) führt, da die Gesellschaftsanteile an der Y-GmbH zu ihrem Gesellschaftsbestriebsvermögen gehörten. 31

Die Summe der Vorteile – die Gesamtausstattung –, die eine Kapitalgesellschaft einem Geschäftsführer, der in einem Näheverhältnis zu einem ihrer Gesellschafter steht, zahlt, kann eine vGA sein. Das ist der Fall, wenn die Gesamtausstattung – dem Grunde und/oder der Höhe nach – nicht dem entspricht, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der Kapitalgesellschaft deren Geschäftsführer als Tätigkeitsentgelt zuwenden würde. Der nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligte Geschäftsführer, der einem Gesellschafter aber nahesteht, ist insoweit für die Prüfung der Angemessenheit der Gesamtausstattung einem Gesellschafter-Geschäftsführer gleichzustellen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 04.06.2003 I R 24/02, BFHE 202, 494, BStBI II 2004, 136). 32

Für die Bemessung der angemessenen Bezüge eines Geschäftsführers gibt es keine festen Regeln. Der angemessene Betrag ist vielmehr im Einzelfall durch Schätzung zu ermitteln. Bei dieser Schätzung ist zu berücksichtigen, dass häufig nicht nur ein bestimmtes Gehalt als angemessen angesehen werden kann, sondern der Bereich des Angemessenen sich auf eine gewisse Bandbreite von Beträgen erstreckt. Unangemessen (im Sinne einer vGA) sind 33

nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 24.08.2011 I R 5/10, BFH/NV 2012, 271; BFH-Urteil vom 04.06.2003 I R 24/02, BFHE 202, 494, BStBI II 2004, 136; BFH-Urteil vom 27.02.2003 I R 46/01, BFHE 202, 241, BStBI II 2004, 241).

Zu den Maßstäben für die Beurteilung der Angemessenheit einer Vergütung können unter anderem diejenigen Entgelte gehören, die gesellschaftsfremde Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens beziehen (interner Fremdvergleich) oder die – unter ansonsten gleichen Bedingungen – an Fremdgeschäftsführer anderer Unternehmen gezahlt werden (externer Fremdvergleich). Beurteilungskriterien sind insoweit unter anderem Art und Umfang der Tätigkeit, die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens sowie Art und Höhe der Vergütungen, die gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren. In diesem Sinne können im Rahmen der Angemessenheitsprüfung auch Gehaltsstrukturuntersuchungen berücksichtigt werden. Fehlt es an hinreichend aussagefähigen Vergleichswerten, so ist ein hypothetischer Fremdvergleich erforderlich, der sich an den mutmaßlichen Überlegungen eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters orientiert. Maßgebender zeitlicher Bezugspunkt für die Beurteilung der Angemessenheit ist grundsätzlich derjenige, an dem die zu beurteilende Gehaltsvereinbarung abgeschlossen wurde. Bei keiner der vorgenannten Vergleichsmethoden darf daher allein darauf abgestellt werden, ob sich die vereinbarte Vergütung bei rückschauender Betrachtung tatsächlich als angemessen erweist (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 04.06.2003 I R 24/02, BFHE 202, 494, BStBI II 2004, 136; BFH-Urteil vom 27.02.2003 I R 46/01, BFHE 202, 241, BStBI II 2004, 241).

Wo im konkreten Einzelfall die Grenze zwischen (noch) angemessenen und (schon) unangemessenen Gesamtbezügen liegt, obliegt grundsätzlich der Tatsacheninstanz, die dabei jede angemessene Methode der Wertfindung verwenden kann (vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 09.02.2011 I B 111/10, BFH/NV 2011, 1396).

Ausgehend von diesen Grundsätzen halten die an A, G und K in den Streitjahren gezahlten Geschäftsführer-Bezüge – Gesamtausstattungen –

	<u>an A</u>	<u>an G</u>	<u>an K</u>
1999	642.679 DM	644.477 DM	640.068 DM
2000	622.506 DM	624.040 DM	611.868 DM
2001	654.103 DM	655.637 DM	652.276 DM
2002	319.585 €	320.369 €	320.103 €

dem anzustellenden Fremdvergleich nicht stand. Sie sind (zumindest) in der streitbefangenen Höhe unangemessen. Ein interner Fremdvergleich war im Streitfall – entgegen der Auffassung der Klägerin – nicht möglich, da in der Y-GmbH kein Fremdgeschäftsführer angestellt war. Der von der Klägerin angeführte Erfahrungssatz, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer im betriebsinternen Vergleich bis zu 300 % des bestbezahlten Angestellten verdienen darf, ist nach Ansicht des Senats zu allgemein gehalten und daher kein geeigneter Beurteilungsmaßstab (vgl. auch Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 18.01.2000 4 K 3248/99, EFG 2000, 1032). Im Streitfall zeigt aber der unter Heranziehung einer

Gehaltsstrukturuntersuchung vorgenommene externe Fremdvergleich, dass die von der Y-GmbH an ihre Geschäftsführer gezahlten Gesamtbezüge über denen in vergleichbaren Unternehmen lagen. Der Senat folgt insoweit bei der Beurteilung der Angemessenheit der Bezüge dem von dem Prüfer zunächst anhand der BBE-Dokumentation „Welche Vergütungen GmbH-Geschäftsführer erhalten“ vorgenommenen externen Fremdvergleich. Die Gehaltsstrukturuntersuchungen bieten nach Ansicht des Senats einen hinreichenden repräsentativen Überblick über die im jeweiligen Untersuchungszeitraum gezahlten Geschäftsführergehälter. Gegen ihre Heranziehung bestehen keine Bedenken. Durch die Differenzierung nach Branchen und Größenklassen sowie durch Zu- und Abschläge lässt sich auf diese Weise eine hinreichend aussagekräftige Grundlage für die Gehaltsschätzung schaffen. Die von dem Prüfer im Streitfall anhand der BBE-Dokumentation 2000 ermittelte angemessene Gesamtausstattung für die Streitjahre ist nach Ansicht des Senats nicht zu beanstanden. Der Prüfer hat das Unternehmen der Y-GmbH der Obergruppe ... und der Kategorie ... zugeordnet und es in die Kategorien ... bis ... Beschäftigte, durchschnittlicher Jahresumsatz ... bis ... Mio. DM und Umsatzrendite ... bis ... % eingruppiert. Diese Berechnungsgrundlagen sind – was die Klägerin in der mündlichen Verhandlung auch nochmals bestätigt hat – zwischen den Beteiligten unstrittig. Der Prüfer hat auf dieser Basis einen Durchschnittswert der jeweiligen Medianwerte für 2000 (= 256.299,25 DM) ermittelt und diesen unter Anwendung einer Gehaltssteigerungsrate von 3 % für die übrigen Streitjahre umgerechnet sowie Zu- bzw. Abschläge wegen des Lebensalters des jeweiligen Geschäftsführers und wegen des Umstands, dass bei der Y-GmbH zeitgleich drei Geschäftsführer angestellt waren, vorgenommen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Berechnungen des Prüfers zum Geschäftsführergehalt (vgl. Blatt 96 ff. der Gerichtsakte) verwiesen. Der Prüfer ermittelte danach folgende anhand der Gehaltsstrukturuntersuchung ermittelte, angemessene Gesamtbezüge der Geschäftsführer der Y-GmbH:

	<u>für A</u>	<u>für G</u>	<u>für K</u>
für 1999	239.179,24 DM	239.179,24 DM	243.608,49 DM
für 2000	246.354,60 DM	246.354,60 DM	250.916,72 DM
für 2001	253.745,27 DM	253.745,27 DM	258.444,25 DM
für 2002	133.630,21 €	133.630,21 €	136.104,84 €

39

Die von der Klägerin angeführte (verbleibende) Eigenkapitalverzinsung nach der Zahlung der Geschäftsführer-Bezüge ist im Übrigen kein geeignetes Kriterium für die Bemessung der Geschäftsführergehälter. Eine angemessene Kapitalverzinsung ist nur das Mindestmaß, was der Kapitalgesellschaft in der Regel verbleiben muss. Sofern keine angemessene Kapitalverzinsung erreicht wird, ist dies ein Indiz für eine Gewinnabsaugung und für das Vorliegen einer vGA. Umgekehrt lässt sich aus einer hohen Kapitalverzinsung jedoch nicht auf die Angemessenheit der Geschäftsführervergütung schließen. Vielmehr wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter stets bestrebt sein, den Gewinn der Gesellschaft über das Mindestmaß der Kapitalverzinsung hinaus zu steigern, so dass die angemessene Kapitalverzinsung – wie ausgeführt – nur eine untere Grenze für den der Gesellschaft verbleibenden Gewinn darstellen kann (vgl. u.a. auch Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 12.03.2008 1 K 97/05, juris; Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 21.02.2008 8 K 1479/01, juris).

40

Die Berechnung des Prüfers ist im Übrigen von der Klägerin nicht substantiiert bestritten worden. Der Senat kann aber im Streitfall letztendlich auch dahingestellt lassen, ob der von dem Prüfer im Rahmen seiner Berechnung vorgenommene Abschlag wegen der zeitgleichen Beschäftigung von drei Geschäftsführern gerechtfertigt oder – wie von der Klägerin sinngemäß ausgeführt – aufgrund der Übernahme der wesentlichen Vertriebsleitung durch die Geschäftsführer vielmehr ein Zuschlag vorzunehmen ist oder z.B. an-statt der Medianwerte die Werte des oberen Quartils anzusetzen sind. Denn der Prüfer (und ihm folgend der Beklagte) hat als Angemessenheitsgrenze nicht die vorgenannten anhand der BBE-Dokumentation für 2000 ermittelten Werte, sondern um eine Verständigung mit der Klägerin zu erreichen, das (erheblich höhere) 2,6-fache des durchschnittlichen Gehalts der Prokuristen angesetzt. Die von dem Prüfer und mithin auch vom Beklagten angenommene Angemessenheitsgrenze betrug danach xxx.xxx,- DM (für 1999), xxx.xxx,- DM (für 2000), xxx.xxx,- DM (für 2001) und xxx.xxx,- EUR (für 2002). Eine höhere Angemessenheitsgrenze würde sich aber nach Ansicht des Senats selbst unter Berücksichtigung der Werte des oberen Quartils der BBE-Dokumentation für 2000 (=Durchschnittswert der Medianwerte dann 337.832,13 DM) und unter Berücksichtigung eines Zuschlags nicht ergeben. An diesem Ergebnis würde sich im Streitfall auch nichts ändern, wenn anstatt der Verhältnisse und Werte des Jahres 2000 diejenigen der Jahre 1997 bzw. 2002, in denen die 1991 abgeschlossenen Gehaltsvereinbarungen geändert wurden, zugrunde gelegt würden. Denn zum einen haben sich – wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung nochmals ausgeführt hat – die Verhältnisse zu den Jahren vor 2000 bzw. zu dem Jahr 2002 nicht wesentlich verändert und zum anderen würden sich auch unter Zugrundelegung der Werte der Gehaltsstrukturuntersuchungen vor bzw. nach 2000 (z.B. BBE-Dokumentation 2003: Durchschnittswert der Werte des oberen Quartils dann 234.417,- EUR) keine höhere als die von dem Beklagten für die Streitjahre angesetzte Angemessenheitsgrenze ergeben. Da der Prüfer und ihm folgend der Beklagte nur die über die von ihm angenommene Angemessenheitsgrenze hinaus gehenden Beträge als vGA behandelt haben und im Streitfall aufgrund der Rechtsschutzfunktion des finanzgerichtlichen Verfahrens keine Verböserung erfolgen kann, braucht der Senat die Grenze zwischen den angemessenen und unangemessenen Gesamtbezügen der Geschäftsführer für die Streitjahre nicht konkret festzulegen.

Die von der Y-GmbH an A, G und K gezahlten überhöhten Geschäftsführer-Bezüge – die zugewendeten Vermögensvorteile – sind auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

42

Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil – z.B. ein überhöhtes Geschäftsführergehalt – zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 08.10.2008 I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62). Diese Voraussetzungen können auch Leistungen erfüllen, die eine Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter ihres eigenen Gesellschafters (mittelbarer Gesellschafter) erbringt (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 24.08.2011 I R 5/10, BFH/NV 2012, 271; BFH-Urteil vom 05.03.2008 I B 171/07, BFH/NV 2008, 1060). Eine vGA kann zudem auch vorliegen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahe stehende Person bewirkt wird. Für das „Nahestehen“ reicht jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilzuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Eine derartige Beziehung kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Natur sein (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2010 VIII R 19/07, BFH/NV 2011, 449; BFH-Urteil vom 18.12.1996 I R 139/94, BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301). Die Zuwendung

43

eines Vermögensvorteils an eine nahe stehende Person ist unabhängig davon als vGA zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat. Allerdings gilt dies uneingeschränkt nur für den Fall, dass andere Ursachen für die Zuwendung als das Nahestehen des Empfängers zu einem Gesellschafter auszuschließen sind. Nur in diesem Fall spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass die nahe stehende Person den Vorteil ohne ihre Beziehung zum Gesellschafter nicht erhalten hätte (vgl. u.a. vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2010 VIII R 19/07, BFH/NV 2011, 449; BFH-Urteil vom 19.06.2007 VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830). Liegen die Voraussetzungen vor, ist die Zuwendung zu Lasten der GmbH so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter den Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person weitergegeben (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 17.08.2007 VIII B 36/06, BFH/NV 2007, 2293).

Im Streitfall liegt eine „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ vor, da die Y-GmbH die Vermögensvorteile – die überhöhten Geschäftsführergehälter – jeweils einer ihrer mittelbaren Gesellschafter nahestehenden Person zugewendet hat; andere Ursachen für die Zuwendung als das Nahestehen des Empfängers zu einem Gesellschafter sind im Streitfall nicht erkennbar. Mittelbare Gesellschafter der Y-GmbH waren in den Streitjahren die Kommanditisten der Klägerin, die Kinder von A, G und K. Sie waren als Gesellschafter der Klägerin, die Alleingesellschafterin der Y-GmbH war, mittelbar an der Y-GmbH beteiligt. Aufgrund der jeweiligen familiären Beziehung zwischen den Kommanditisten der Klägerin und den Geschäftsführern der Y-GmbH bestand in den Streitjahren daher – wovon auch die Klägerin ausgeht – ein für die Annahme einer vGA ausreichendes Näheverhältnis. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die einzelnen Familienstämme bzw. die einzelnen Kinder für sich alleine nicht die Klägerin und damit auch nicht mittelbar die Y-GmbH beherrschten. Denn zum einen bedarf es – soweit sich eine vGA aus dem Vergleich mit dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters und nicht allein aus dem Fehlen einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung stützt – keiner beherrschenden Stellung des Gesellschafters (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 08.10.2008 I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62). Zum anderen sind die Kommanditisten im Streitfall aber auch beherrschenden Gesellschaftern gleichzustellen, da sie im Zusammenhang mit den zugunsten von A, G und K zeit- und inhaltsgleich abgeschlossenen Gehaltsvereinbarungen gleichgerichtete Interessen hatten und die jeweilige Leistung den ihnen nahestehenden Personen – A, G und K – unterschiedslos zukam (vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 29.07.2009 I B 12/09, BFH/NV 2010, 66; BFH-Urteil vom 18.02.1999 I R 51/98, BFH/NV 1999, 1384).

Entgegen der Auffassung der Klägerin stand der „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ auch der im Zeitpunkt der abgeänderten Gehaltsvereinbarungen 1997 bzw. 2002 bestehende Beirat nicht entgegen. Die „Zwischenschaltung“ des Beirats ändert nach Ansicht des Senats im Streitfall nichts am Vorliegen der vGA.

Der BFH hat – soweit ersichtlich – bislang keine Entscheidung zu der Frage getroffen, unter welchen Voraussetzungen eine vGA vorliegt, wenn einem Beirat einer GmbH die ausschließliche Zuständigkeit für die Ausgestaltung des Anstellungsvertrags mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer oder diesem gleichzustellenden Geschäftsführer übertragen wurde. Im Ausgangspunkt gleicht die Fragestellung der in der Rechtsprechung bereits behandelten Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Bezüge, die an „die AG beherrschende“ Vorstände einer AG gezahlt werden, eine vGA sein können (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 18.12.2002 I R 93/01, BFH/NV 2003, 946; BFH-Urteil vom 30.07.1975 I R 110/72, BFHE 117, 36, BStBl II 1976, 74; BFH-Urteil vom 15.12.1971 I R 76/68, BFHE 104, 530, BStBl II 1972, 436; BFH-Urteil vom 15.12.1971 I R 5/69, BFHE 104, 524, BStBl II 1972, 438).

Denn bei der AG werden die Vorstandsbezüge auch nicht von der Gesellschafterversammlung (Hauptversammlung), sondern von einem anderen Organ, dem Aufsichtsrat, bestimmt. Der BFH stellt in diesen zu den Bezügen eines Vorstands einer AG ergangenen Entscheidungen zunächst auf die von ihm für einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH (ohne Beirat) aufgestellten Grundsätze ab, weist aber dann darauf hin, dass diese Grundsätze nicht ohne weiteres auf die Rechtsbeziehungen zwischen Aktiengesellschaften und solchen Vorstandsmitgliedern, die zugleich als Aktionäre die AG beherrschen oder aus anderen Gründen einem herrschenden Gesellschafter gleichzustellen sind, übertragen werden können. Dies würden die im Hinblick auf die Regelung der Rechtsverhältnisse der Organe der GmbH einerseits und der AG andererseits bestehenden Strukturunterschiede zwischen diesen Gesellschaftstypen verbieten. Dem stehe unter anderem auch der Umstand entgegen, dass gemäß § 112 des Aktiengesetzes (AktG) eine AG bei Rechtsgeschäften mit ihren Vorstandsmitgliedern von ihrem Aufsichtsrat vertreten werde, wodurch eine Wahrung der Interessen der Gesellschaft eher gewährleistet sei als bei Verträgen zwischen einer GmbH (ohne Beirat) und ihrem beherrschenden Gesellschafter. Gleichwohl könne im Einzelfall eine vertragliche Gestaltung im Verhältnis zwischen der AG und ihrem Vorstandsmitglied, das zugleich Mehrheitsaktionär sei, einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds und nicht auf einen gerechten Ausgleich der beiderseitigen Interessen ausgerichtet sein. In einem solchen Fall liege auch bei einer AG eine vGA vor (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 15.12.1971 I R 76/68, BFHE 104, 530, BStBl II 1972, 436; BFH-Urteil vom 15.12.1971 I R 5/69, BFHE 104, 524, BStBl II 1972, 438). Ob eine derartige Vertragsgestaltung vorliege, müsse unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls festgestellt werden. Dabei spiele auch die Zusammensetzung eines Aufsichtsrats für die Beurteilung eine wichtige Rolle. Denn es sei von Bedeutung, ob der Mehrheitsaktionär einen besonderen Einfluss auf die Mitglieder des Aufsichtsrats habe ausüben können (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 18.12.2002 I R 93/01, BFH/NV 2003, 946; BFH-Urteil vom 15.12.1971 I R 76/68, BFHE 104, 530, BStBl II 1972, 436; Gosch, in: Gosch, KStG 2. Auflage 2009 § 8 Rz. 566).

Nach Ansicht des Senats können die vorgenannten, von dem BFH im Zusammenhang mit den Bezügen eines die AG beherrschenden Vorstands aufgestellten („strengerer“) Grundsätze jedoch auch nicht ohne weiteres auf die Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH (mit Beirat), bei der der Beirat für die Bestimmung der Geschäftsführer-Bezüge ausschließlich zuständig ist, übertragen werden. Denn – wie der BFH für das Verhältnis zwischen der GmbH (ohne Beirat) und der AG ausgeführt hat – bleiben auch trotz des bestellten Beirats bei der GmbH Strukturunterschiede zwischen den Gesellschaftstypen bestehen. Dies ergibt sich schon aus dem Umstand, dass – anders als beim Aufsichtsrat der AG – die Bildung oder Abschaffung eines Beirats allein auf einer Entscheidung der Gesellschafter beruht. Es gibt keine gesetzlichen Vorschriften oder Vorgaben hinsichtlich der Bildung, der Besetzung oder den Aufgaben des Beirats einer GmbH. Die Gesellschafterversammlung kann eine Regelung zum Beirat – wie im Streitfall – durch Satzungsänderung einführen oder inhaltlich abändern, aber auch jederzeit wieder aufheben. Dies spiegelt die größeren Einflussmöglichkeiten der einzelnen Gesellschafter und der Gesellschafterversammlung wider und zeigt die geringere Betonung des sog. kapitalistischen Elements bei der GmbH (vgl. u.a. Giedinghagen, in: Michalski, GmbH-Gesetz 2. Auflage 2010 § 52 Rz. 19). 47

Jedoch liegt im Streitfall selbst dann eine vGA vor, wenn man die von dem BFH für die Vorstandsbezüge der AG entwickelten („strengerer“) Grundsätze zugrunde legte. Denn nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens ist der Senat davon überzeugt, dass die streitbefangenen Erhöhungen der Geschäftsführergehälter 1997 bzw. 2002 einseitig an den 48

Interessen der Familienstämme ausgerichtet und daher „durch das Gesellschaftsverhältnis“ veranlasst waren. Dem Beirat der Y-GmbH ist insoweit – entgegen der Auffassung der Klägerin – bei der Beurteilung, ob die Geschäftsführer-Gehälter von A, G und K zu einer vGA führen, keine Bedeutung beizumessen. Denn der Beirat stellte – auch wenn er mit familien- und gesellschaftsfremden Personen besetzt war – kein hinreichendes Gegengewicht zu den die Y-GmbH gemeinsam beherrschenden Familienstämmen dar, um die Wahrung der Interessen der Y-GmbH zu gewährleisten. Dies schließt der Senat unter anderem aus den tatsächlichen Gegebenheiten im Zusammenhang mit der Erhöhung der Geschäftsführer-Vergütungen. So war die Erhöhung der Geschäftsführer-Gehälter ab dem ...1997 nach Ansicht des Senats maßgebend veranlasst durch – wenn man der Auslegung des Protokolls durch die Klägerin folgt (vgl. Sitzungsniederschrift vom 11.12.2012) – den Vorschlag „der Gesellschafterversammlung“ vom ...1996, die Festgehälter von 16.000,- DM auf 36.000,- DM zu erhöhen und die Tantiemen für 1997 und 1998 zu begrenzen. Dieser an den Beirat gerichtete Vorschlag wurde in der am ...1996 durchgeführten Versammlung „von allen Anwesenden“ einstimmig beschlossen. Anwesend waren laut Protokoll A, G und K als Geschäftsführer sowie „alle Gesellschafter“. Unterschrieben haben A, G und K sowie deren Kinder. Angesichts dieser umfassenden Beteiligung der Familienstämme an dem einstimmig beschlossenen Vorschlag sowie angesichts des Umstands, dass die Beiratsmitglieder von den Familienstämmen jederzeit ausgetauscht werden konnten bzw. die Regelung zum Beirat im Gesellschaftsvertrag insgesamt durch die Familienstämme aufgehoben werden konnte, kann man nach Ansicht des Senats im Streitfall nicht mehr davon sprechen, dass der Beirat im Zusammenhang mit der Erhöhung der Geschäftsführer-Gehälter ein neutrales Gegengewicht zu den Interessen der Familienstämme bildete und durch den Beirat die Wahrung der Interessen der Y-GmbH gewährleistet war. Als Indiz dafür, dass die Familienstämme den Beirat auch tatsächlich beeinflusst haben, wertet der Senat zudem, dass der Beirat der ihm vorgeschlagenen und zu einer unangemessenen Gesamtausstattung führenden (erheblichen) Anhebung der Geschäftsführer-Gehälter – wenn auch gegebenenfalls mit geringen Abweichungen – zugestimmt hat und die Bezüge damit entsprechend den (wesentlichen) Vorstellungen der Familienstämme festgesetzt wurden. Ob der Beirat aufgrund der Festlegung unangemessener Geschäftsführer-Gehälter einem Ersatzanspruch der Y-GmbH ausgesetzt ist, ist für die Beurteilung, ob eine vGA vorliegt, unerheblich.

Dass der Beirat im Jahr 2001 die von A, G und K begehrte Erhöhung der Geschäftsführer-Gehälter um 3 bis 5 % abgelehnt und (erst) im Jahr 2002 einer Erhöhung um 3 % zugestimmt hat, ändert an der rechtlichen Beurteilung für die Streitjahre, dass eine vGA vorliegt, nichts. Denn der Beirat hat damit nur der Erhöhung einer schon unangemessenen Gesamtausstattung, d.h. der Bewilligung einer noch unangemesseneren Gesamtausstattung, widersprochen bzw. zugestimmt. Dass im Rahmen der Festlegung der Geschäftsführer-Gehälter in den Jahren 2001 bzw. 2002 ein gerechter Ausgleich der Interessen der Y-GmbH und der Familienstämme stattfand, kann der Senat nicht feststellen. Denn ein entsprechender Interessenausgleich hätte vielmehr zu einer Reduzierung der Geschäftsführer-Gehälter führen müssen. Dies ist jedoch im Streitfall nicht erfolgt.

49

Der Beklagte war auch nicht daran gehindert, von einer gegebenenfalls im Rahmen der vorangegangenen Außenprüfungen erfolgten steuerlichen Beurteilung der Geschäftsführer-Gehälter abzuweichen. Denn der Umstand, dass – wie die Klägerin anführt – in dem Bericht über die Außenprüfung für 1994 bis 1998 keine Aussagen zu der Frage der vGA enthalten sind, obwohl zum Teil noch höhere Gehälter gezahlt worden und auch keine tatsächlichen oder rechtlichen Änderungen eingetreten seien, begründet keine Bindung des Beklagten, die einem – materiell richtigen – Ansatz einer vGA entgegen-steht. Nach dem Grundsatz von

50

Treu und Glauben könnte sich aus dem Verhalten des Beklagten für die Vorjahre eine entsprechende Bindung auch nur dann ergeben, wenn das Verhalten für bestimmte Dispositionen des Steuerpflichtigen ursächlich war (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 14.09.1994 I R 125/93, BFH/NV 1993, 369). Anhaltspunkte dafür liegen jedoch im Streitfall nicht vor. Es entspricht im Übrigen auch der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, dass der Beklagte nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen hat (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 21.08.2012 VIII R 11/11, juris; BFH-Beschluss vom 18.12.2003 IX B 114/03, juris).

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 51

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO 52 zuzulassen.