
Datum: 14.04.2015
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 3431/13 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2015:0414.1K3431.13E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten über die steuerrechtliche Behandlung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, die eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zahlt. 1

Die Beteiligten streiten über die steuerrechtliche Behandlung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, die eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zahlt. 2

Der Kläger wird mit seiner Ehefrau in den Streitjahren 2009 bis 2011 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Beide erzielen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S. des § 19 Einkommensteuergesetz (EStG) sowie aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG). 3

Der Kläger ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der ... GmbH (X. GmbH). Gegenstand der Gesellschaft ist der Vertrieb von Komponenten für EDV-Systeme. Die GmbH beschäftigt neben dem Kläger als Geschäftsführer noch zwei bis drei Auszubildende und eine Aushilfe (Ehefrau des Klägers). 4

Nach dem zwischen der GmbH und dem Kläger geschlossenen Geschäftsführervertrag vom 31.08.2005 ist der Geschäftsführer an eine bestimmte Arbeitszeit nicht gebunden. Die Arbeitszeit richtet sich vielmehr nach den betrieblichen Erfordernissen und ist vom Geschäftsführer frei und eigenverantwortlich zu gestalten (Punkt 3 des Vertrages). 5

Der Kläger bezog in den Streitjahren als Geschäftsführer der X. GmbH ein monatliches Grundgehalt i.H. von 4.000,- EUR, Leistungen zur privaten Altersvorsorge (Direktversicherung), vermögenswirksame Leistungen sowie geldwerte Vorteile in Gestalt eines Firmenwagens und Aufwendungsersatz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Darüber hinaus erhielt der Kläger nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen in den Jahren 2009 bis 2011 Urlaubsgeld sowie in den Jahren 2009 und 2010 Weihnachtsgeld. Die steuerpflichtigen Arbeitslöhne des Klägers beliefen sich insgesamt auf 63.405,55 EUR im Jahr 2009, 62.649,20 EUR im Jahr 2010 sowie 59.716,22 EUR im Jahr 2011.

Mit Nachtragsabrede zum Geschäftsführervertrag vom 03.04.2009 vereinbarten die X. GmbH und der Kläger die Zahlung von gesetzlichen Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags und Nachtarbeit neben dem Grundgehalt mit Wirkung ab dem 01.06.2009. Auf der Basis dieser Vereinbarung bezog der Kläger in den Streitjahren folgende Zusatzvergütungen (berechnet auf der Basis eines Stundenlohns von 25,- EUR):

	2009	2010	2011
Nachtzuschlag (25%, 22-24 Uhr)	1.050,01 EUR	2.528,17 EUR	2.190,65 EUR
Nachtzuschlag (40%, 0-4 Uhr)	5.425,00 EUR	9.655,00 EUR	7.215,00 EUR
Sonntagszuschlag (50%)	1.668,75 EUR	2.987,50 EUR	2.400,00 EUR
Feiertagszuschlag (125%)	328,13 EUR	1.234,39 EUR	906,25 EUR
Summen	8.471,89 EUR	16.405,06 EUR	12.711,90 EUR

Neben dem Kläger bezieht auch dessen Ehefrau als Aushilfe im Zusammenhang mit der Reinigung der Geschäftsräume der GmbH Zuschläge für Sonntagsarbeit.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärungen behandelten der Kläger und seine Ehefrau die Zuschläge als steuerfreien Arbeitslohn i.S. der §§ 3b, 19 EStG.

Im Jahr 2012 führte das beklagte Finanzamt bei der X. GmbH eine Lohnsteueraußenprüfung durch. Dabei vertrat es die Auffassung, dass die dem Kläger in den Streitjahren gezahlten Zuschläge für Sonntags-, Feiertags und Nachtarbeit nicht als steuerfreier Arbeitslohn, sondern als verdeckte Gewinnausschüttungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zu behandeln und somit als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu versteuern seien. Zur Begründung führte die Lohnsteueraußenprüfung näher aus: Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs seien entsprechende Zuschläge regelmäßig nicht mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers vereinbar und daher im Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Zwar habe der Bundesfinanzhof in eng begrenzten Fällen Ausnahmen von der Vermutung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung zugelassen, wenn nämlich Vereinbarungen über entsprechende Zusatzleistungen nicht nur mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch mit vergleichbaren gesellschaftsfremden Personen (anderen Arbeitnehmern) getroffen worden seien (sog. betriebsinterner Fremdvergleich). Eine solche Gestaltung weise dann nämlich darauf hin, dass die Vereinbarung speziell in dem betreffenden Unternehmen auf betrieblichen Gründen beruhe.

Diese Einzelfallentscheidungen seien auf den vorliegenden Sachverhalt jedoch nicht anwendbar. Einen nach Stellung, Tätigkeit und Verdienst dem Kläger vergleichbaren Arbeitnehmer gebe es bei der X. GmbH allerdings nicht, so dass ein betriebsinterner Fremdvergleich nicht durchgeführt werden könne. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Prüfungsfeststellungen im Bericht vom 24.05.2012 verwiesen.

Der Beklagte setzte die Ergebnisse der Lohnsteueraußenprüfung mit geänderten Steuerbescheiden vom 02.07.2012 (für die Jahre 2009 und 2010) sowie vom 05.11.2012 (für das Jahr 2011) um und berücksichtigte die an den Kläger ausbezahlten Zuschläge für Sonntags-, Feiertags und Nachtarbeit als Kapitalerträge, die dem gesonderten Steuertarif nach § 32d EStG unterliegen. 12

Gegen die geänderten Steuerbescheide legte der Kläger am 27.07.2012 (für 2009 und 2010) sowie am 08.11.2012 (für 2011) Einsprüche ein. Zur Begründung führte er aus, dass die Zahlung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags und Nachtarbeit nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst, sondern vielmehr rein aus betrieblichen Gründen erfolgt sei. Das Kerngeschäft der X. GmbH läge im Handel mit EDV-Komponenten, die zuvor aus China importiert würden. Aufgrund des günstigen Umrechnungskurses zwischen Euro und US-Dollar sei der Wareneinkauf in Fernost wirtschaftlich vorteilhaft und notwendig, um am Markt konkurrenzfähig zu sein. Die Korrespondenz mit den chinesischen Hauptlieferanten finde wegen der Zeitverschiebung in erheblichem Umfang zur Nachtzeit statt. Da er selbst – der Kläger – der einzige Arbeitnehmer sei, der innerhalb der Gesellschaft die fachlichen Voraussetzungen für den Vertrieb und damit auch den Wareneinkauf erfülle, habe die betrieblich notwendige Arbeit in der Nacht sowie an Sonn- und Feiertagen ausschließlich durch ihn ausgeführt werden können. Die Einstellung eines weiteren (vergleichbaren) Arbeitnehmers oder gar eines Fremd-Geschäftsführers sei für die relativ kleine GmbH nicht rentabel. Als Nachweis für die tatsächliche Erbringung der Sonntags-, Feiertags und Nachtarbeit legte der Kläger zunächst Abschriften über den Schriftverkehr mit den asiatischen Geschäftspartnern sowie im weiteren Verlauf des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens noch eine CD mit weiteren Korrespondenz-Daten (E-Mail-Verkehr) vor. 13

Der Beklagte wies die Einsprüche des Klägers mit Einspruchsentscheidungen vom 24.09.2013 als unbegründet zurück. Dabei wiederholte und vertiefte er seine bereits im Rahmen der Lohnsteueraußenprüfung vertretene Auffassung. Der Bundesfinanzhof gehe in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass gesonderte Vergütungen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit durch eine GmbH an deren Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis hätten und damit steuerrechtlich als verdeckte Gewinnausschüttung einzuordnen seien. Hintergrund dieser Vermutung sei der Umstand, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer sich in besonderem Maße mit den Interessen und Belangen der von ihm geleiteten GmbH identifizieren und notwendige Mehrarbeiten auch dann erledigen müsse, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus erfordere. Ausnahmen von diesem Grundsatz habe die Rechtsprechung bisher nur unter den engen Voraussetzungen eines betriebsinternen Fremdvergleichs zugelassen, d.h. in solchen Konstellationen, in denen entsprechende Zuschläge auch an andere vergleichbare gesellschaftsfremde Arbeitnehmer des Unternehmens gezahlt worden seien. Ein solcher interner Fremdvergleich sei im Streitfall mangels anderer vergleichbarer Arbeitnehmer nicht möglich. Deshalb sei die Annahme gerechtfertigt, dass die Zuschläge dem Kläger als Gesellschafter-Geschäftsführer aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen geleistet worden wären, u.a. um die in § 3b EStG vorgesehene Steuervergünstigung in Anspruch nehmen zu können. Es werde nicht bestritten, dass die Sonntags-, Feiertags- 14

und Nachtarbeit aus betriebsspezifischen Gesichtspunkten (Korrespondenz mit asiatischen Geschäftspartnern) erforderlich gewesen sei und aus wirtschaftlichen sowie fachlichen Gründen nur vom Kläger habe ausgeführt werden können. Dies bedeute aber nicht, dass dem Kläger hierfür steuerfrei Zuschläge hätten gezahlt werden müssen, weil derartige Tätigkeiten – auch außerhalb der üblichen bzw. regelmäßigen Arbeitszeit – von einem Gesellschafter-Geschäftsführer dem Grunde nach erwartet und als mit einem entsprechenden (erhöhten) Gehalt abgegolten angesehen würden.

Der Kläger hat am 24.10.2013 die vorliegende Klage erhoben.

15

Zur Begründung seiner Klage macht der Kläger geltend, dass die Einspruchsentscheidungen des Beklagten eine Auseinandersetzung mit den konkreten Umständen des Streifalles vermissen ließen. Zwar sei es richtig, dass Gesellschafter-Geschäftsführer nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen in den Genuss der Steuervergünstigung des § 3b EStG kommen könnten, da entsprechende Abreden über die Leistung von Überstundenvergütungen grundsätzlich mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vereinbar seien. Allerdings habe die Rechtsprechung trotz dieses Grundsatzes ebenfalls bereits mehrfach klargestellt, dass die Zahlung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nicht immer zwingend als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt werden müsse. Vielmehr könne die Vermutung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung derartiger Leistungen im Einzelfall durch überzeugende betriebliche Gründe durchbrochen werden. Der sog. betriebsinterne Fremdvergleich sei dabei lediglich ein Beispiel für eine entsprechende Ausnahme. Daneben gäbe es jedoch auch andere Fallkonstellationen, die zur Durchbrechung der Vermutung geeignet seien. Im Streitfall sei nachgewiesen worden, dass es im betrieblichen Interesse der X. GmbH läge, die von ihm – dem Kläger – geleisteten Überstunden durch einen Zuschlag gemäß § 3b EStG zu vergüten. Ohne seinen besonderen Arbeitseinsatz vor allem zur Nachtzeit hätte die Durchführung der nachfrageintensiven Bestellungen bei den chinesischen Geschäftspartnern mehrere Arbeitstage gekostet, da die Frage-Antwort-Kommunikation tagsüber nur mit großem zeitlichen Versatz hätte geführt werden können. Aufgrund der geringen Margen sei der günstige Wareneinkauf in Fernost für die X. GmbH auch wirtschaftlich unumgänglich gewesen. Im Übrigen hätte bei fiktiver Betrachtungsweise ein potentieller Arbeitnehmer bzw. Fremd-Geschäftsführer für eine entsprechende Wahrnehmung vergleichbarer Aufgaben zur Kompensation der widrigen Arbeitszeiten von der Gesellschaft ebenfalls die in Rede stehenden Zuschläge erhalten. Dass die Einstellung von weiterem Personal durch die Gesellschaft nicht ökonomisch sei, dürfe die Anwendung der Steuervergünstigung des § 3b EStG letztlich nicht ausschließen.

16

Der Kläger beantragt,

17

die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 vom 02.07.2012 und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 05.11.2012 sowie die dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 24.09.2013 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2009 um 8.471,89 EUR, im Jahr 2010 um 16.405,06 EUR und im Jahr 2011 um 12.711,90 EUR gemindert werden (Ansatz der entsprechenden Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit als steuerfreier Arbeitslohn i.S. des §§ 3b, 19 EStG).

18

Der Beklagte beantragt,

19

die Klage abzuweisen.

20

21

Der Beklagte wiederholt und vertieft im Rahmen seiner Gegenäußerung seinen Vortrag aus dem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren und verweist auf den Inhalt der Einspruchsentscheidungen. Er führt nochmals aus, dass besondere betriebliche Gründe die Zahlung von steuerfreien Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nur unter den Voraussetzungen eines betriebsinternen Fremdvergleichs rechtfertigen könnten, d.h. wenn entsprechende Zusatzvergütungen auch an vergleichbare gesellschaftsfremde Angestellte geleistet würden. Ergänzend weist der Beklagte darauf hin, dass der Kläger im Rahmen der Klagebegründung selbst vorgetragen habe, die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit seien (erst) aufgrund einer Empfehlung des im Veranlagungsverfahren bestellten steuerlichen Beraters abgerechnet und ausgezahlt worden. Daraus aber folge, dass die Leistung gerade nicht auf besonderen betrieblichen Gründen beruhe.

Der Berichterstatter hat den Sach- und Streitstand am 26.03.2015 mit den Beteiligten erörtert. 22
Auf das Protokoll vom selben Tage wird Bezug genommen. Im Rahmen des Erörterungstermins haben sich die Beteiligten mit einer Entscheidung des Senats ohne die Durchführung einer mündlichen Verhandlung einverstanden erklärt.

Hinsichtlich des weiteren Sach- und Streitstands wird auf die Gerichtsakte und die 23
beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen.

Entscheidungsgründe: 24

Der erkennende Senat kann gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne 25
mündliche Verhandlung entscheiden, nachdem sich die Beteiligten im Erörterungstermin vom 26.03.2015 mit dieser Vorgehensweise einverstanden erklärt haben.

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 26

I. Die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2009 und 2010 vom 02.07.2012 sowie 27
für das Streitjahr 2011 vom 05.11.2012 und die dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 24.09.2013 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in dessen Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Das beklagte Finanzamt ist zu Recht davon ausgegangen, dass die von der X. GmbH an den Kläger gezahlten Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilen und damit als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu erfassen sind.

1. Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die an den Gesellschafter- 28
Geschäftsführer einer GmbH gezahlten Zuschläge für erbrachte Mehrarbeit an Sonn- und Feiertagen sowie zur Nachtzeit regelmäßig im Gesellschaftsverhältnis veranlasst und damit als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln.

a) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch 29
verdeckte Gewinnausschüttungen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft ist gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass oder zumindest ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat. Das ist der Fall, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt insbesondere vor, wenn eine Kapitalgesellschaft mit ihrem Geschäftsführer (Arbeits-)Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Insofern indiziert das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis (vgl.

BFH, Urteile v. 19.03.1997, I R 75/96, juris; v. 13.12.2006, VIII R 31/05, juris; v. 27.03.2012, VIII R 27/09, juris).

b) Zahlt eine GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer gesonderte Vergütungen für die 30
Ableistung von Überstunden, liegt aus steuerrechtlicher Sicht regelmäßig eine verdeckte
Gewinnausschüttung vor. Eine solche Vergütung widerspricht dem Gedanken, dass ein
Geschäftsführer sich in besonderem Maße mit den Interessen und Belangen der von ihm
geleiteten Gesellschaft identifizieren und die notwendigen Arbeiten auch dann erledigen
muss, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus
erfordert. Seine Arbeit orientiert sich weniger an einer Verrichtung der Tätigkeit während einer
bestimmten Stundenzahl pro Arbeitstag, oder zu einer bestimmten Tageszeit, sondern ist
vielmehr ergebnisbestimmt, was regelmäßig auch in einem deutlich höheren Gehalt und der
finanziellen Gesamtausstattung zum Ausdruck kommt.

Während ein Geschäftsführer das Einhalten der Arbeitszeiten der („normalen“) Arbeitnehmer 31
überprüfen (lassen) kann und muss, gibt es praktisch keine Person, die das Einhalten der
Arbeitszeit des Geschäftsführers überprüft. Dies wissen die Gesellschafter einer GmbH bei
Bestellung des Geschäftsführers und bei Abschluss des Geschäftsführervertrages. Ihnen
kommt es deshalb weniger darauf an, dass der Geschäftsführer während einer bestimmten
Stundenzahl pro Arbeitstag "im Dienst ist". Wichtiger ist ihnen, dass der Geschäftsführer
überhaupt (unabhängig von Zeit und Ort) seine Arbeit erledigt, selbst wenn dies die
Ableistung sog. Überstunden bedeuten sollte. In diesem Sinne soll der Geschäftsführer
regelmäßig seine Arbeitszeit in Grenzen selbst bestimmen. Das Verhältnis zwischen der
GmbH und dem Geschäftsführer wird von dem Vertrauen der Gesellschafter getragen, dass
der Geschäftsführer - wann auch immer - seine Arbeit tut. Damit aber verträgt sich keine
Vereinbarung über die Vergütung von Überstunden, selbst wenn Arbeitszeitvereinbarungen
der Organstellung des GmbH-Geschäftsführers zivilrechtlich nicht widersprechen.
Stattdessen wird sie für eine angemessene Gesamtausstattung des Geschäftsführers Sorge
tragen, die das zu übernehmende Kostenrisiko kalkulierbar macht (Grundgehalt, Urlaubsgeld,
Weihnachtsgeld, sonstige Zusatzleistungen etc.).

Insbesondere der Alleingesellschafter-Geschäftsführer besitzt für die GmbH eine 32
Allzuständigkeit. Von ihm wird ein persönlicher Einsatz erwartet, der über den Einsatz
„normaler“ Arbeitnehmer weit hinausgeht und dem in der Regel ein deutlich höheres Gehalt
entspricht. Mit diesem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers verträgt sich eine
gesonderte Entlohnung zusätzlicher Arbeitszeiten nicht. Vor diesem Hintergrund ist die
Vermutung gerechtfertigt, dass die separate Vergütung von Mehrarbeit regelmäßig nicht
ausschließlich betrieblich, sondern in erster Linie oder jedenfalls teilweise
gesellschaftsrechtlich (mit-)veranlasst ist.

Erst Recht verträgt sich eine Überstundenvergütungsvereinbarung nicht mit dem 33
Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers, wenn sie von vorneherein auf
Überstunden an Sonn- und Feiertagen sowie zur Nachtzeit beschränkt ist und / oder wenn
außerdem eine Gewinntantieme vereinbart worden ist. In einem solchen Fall ist davon
auszugehen, dass dem Geschäftsführer nur deshalb ein zusätzlicher Vorteil zugewendet
werden soll, damit er die Steuerfreiheit des § 3b EStG in Anspruch nehmen kann. Diese
Absicht begründet jedoch die Veranlassung der Vorteilszuwendung durch das
Gesellschaftsverhältnis (vgl. insgesamt zu den vorstehenden Grundsätzen höchstrichterlicher
Rechtsprechung: BFH, Urteile v. 19.03.1997, I R 75/96, juris; v. 27.03.2001, I R 40/00, juris;
v. 23.07.2003, I R 80/02, juris; v. 14.07.2004, I R 111/03, juris; v. 14.07.2004, I R 24/04, juris;
v. 03.08.2005, I R 7/05, juris; v. 27.03.2012, VIII R 27/09, juris; Beschlüsse v. 08.03.2000, I B

90/98, juris; v. 27.03.2001, I B 52/00, juris; v. 19.07.2001, I B 14/00, juris).

c) Allerdings hat der Bundesfinanzhof mehrfach betont, dass die Zahlung von Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen an Gesellschafter-Geschäftsführer nicht immer (ausnahmslos) als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen ist. Vielmehr kann eine entsprechende Vereinbarung im Einzelfall durch überzeugende betriebliche Gründe gerechtfertigt sein, die geeignet sind, die Vermutung für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zu entkräften. Dann liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern steuerfreier Arbeitslohn i.S. des § 3b EStG vor (vgl. BFH, Urteile v. 14.07.2004, I R 111/03, juris; v. 03.08.2005, I R 7/05, juris; v. 27.03.2012, VIII R 27/09, juris). 34

Auf dieser Basis hat der Bundesfinanzhof – soweit ersichtlich – bisher in zwei Entscheidungen entsprechende Ausnahmen von dem Grundsatz zugelassen, dass Überstundenvergütungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers steuerrechtlich regelmäßig als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind. Im Urteil vom 14.07.2004 hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, der Umstand, dass eine bestimmte Vereinbarung nicht nur mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch mit vergleichbaren gesellschaftsfremden Personen abgeschlossen werde, könne gegen eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sprechen. Eine solche Gestaltung weise nämlich darauf hin, dass die Vereinbarung speziell in dem betreffenden Unternehmen auf betrieblichen Gründen beruhe (I R 111/03, juris). In seiner Entscheidung vom 03.08.2005 hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit des Gesellschafter-Geschäftsführers dann ausnahmsweise keine verdeckte Gewinnausschüttung seien, wenn der Geschäftsführer in gleicher Weise wie andere Arbeitnehmer eingesetzt werde, die Gesellschaft für seinen Einsatz ein besonderes Entgelt erhalte, der tatsächliche Einsatz klar belegt werden könne, für den besonderen Arbeitseinsatz keine anderweitige erfolgsabhängige Vergütung gezahlt werde und gesellschaftsfremde Arbeitnehmer die Zuschläge ebenfalls erhielten (I R 7/05, juris). In beiden Fällen hat der Bundesfinanzhof es also für nicht ausreichend angesehen, dass die Zahlung von Zuschlägen für Überstunden (branchen-)üblich ist oder überhaupt mit spezifischen sachlichen Gesichtspunkten im Rahmen der jeweiligen Betriebsführung begründet werden kann. Vielmehr soll es zur Entkräftung der Vermutung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung entscheidend darauf ankommen, ob die zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer getroffene Vereinbarung über Überstundenvergütungen einem betriebsinternen Fremdvergleich standhält oder nicht. 35

d) Ob eine Vereinbarung zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer ausschließlich betrieblich oder stattdessen bzw. zugleich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, muss im gerichtlichen Verfahren anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalles beurteilt werden (vgl. BFH, Urteile v. 23.07.2003, I R 80/02, juris; v. 14.07.2004, I R 111/03, juris; v. 27.03.2012, VIII R 27/09, juris). 36

2. Auf der Grundlage dieser Maßstäbe höchstrichterlicher Rechtsprechung geht der erkennende Senat unter Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalles davon aus, dass die an den Kläger gezahlten Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis haben und folgerichtig als verdeckte Gewinnausschüttungen einzustufen sind. Dafür sind folgende Erwägungen maßgeblich: 37

a) Die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung aufgestellte Vermutung, dass Vergütungen für Mehrarbeit (und erst Recht gesondert vereinbarte steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit) regelmäßig nicht mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers vereinbar sind und damit grundsätzlich ihre Veranlassung im 38

Gesellschaftsverhältnis haben, ist auch auf den vorliegenden Fall anwendbar. Gründe, die gegen eine solche Anwendung der Vermutung sprechen, sind nicht erkennbar. Vielmehr wird die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der dem Kläger gewährten Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge durch die besonderen Umstände des Streitfalles bestätigt.

Nach dem Geschäftsführervertrag vom 31.08.2005 war der Kläger an bestimmte Arbeitszeiten nicht gebunden. Die Arbeitszeit war vielmehr an den betrieblichen Erfordernissen (am Ergebnis) auszurichten und konnte vom Geschäftsführer frei und eigenverantwortlich gestaltet werden. Diese Vertragskonstellation spricht dafür, dass auch die X. GmbH von dem Kläger als Geschäftsführer grundsätzlich einen höheren persönlichen Arbeitseinsatz als „gewöhnlich“ erwartet hat, der sich weder an einem bestimmten (Gesamt-)Arbeitsvolumen noch an konkreten Arbeitszeiten orientieren sollte. Ein ordentlicher Geschäftsleiter hätte mit dem Kläger daher kein zusätzliches Entgelt für die Arbeit an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit vereinbart. Vielmehr spricht die gesamte Vertragsgestaltung dafür, dass etwaige Mehrarbeiten des Klägers als Geschäftsführer nach den Vorstellungen der Vertragsparteien mit dem monatlichen Grundgehalt und den besonderen Zusatzleistungen abgegolten seien sollten (Stichwort: erhöhte finanzielle Ausstattung des Geschäftsführers).

39

Neben der individuellen vertraglichen Situation ist auch die konzeptionelle Situation bei Gründung der X. GmbH bzw. bei Geschäftsaufnahme zu berücksichtigen. Nach den Angaben des Klägers ist der Import von Waren aus Asien (China) ein wesentlicher Baustein für den wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft. Fest steht zugleich, dass ein reibungsloser und ressourcenschonender Ablauf des Wareneinkaufs in Fernost mit besonderen Arbeitszeiten einhergeht. Vor diesem Hintergrund sowie in Anbetracht der Größe und der personellen Ausstattung der GmbH war von Anfang an klar, dass der Kläger in erheblichem Umfang am Vertriebsgeschäft mitwirken muss (es sogar größtenteils alleine betreuen muss), und zwar auch zu ungewöhnlichen Arbeitszeiten, mithin an Sonntagen, Feiertagen sowie in der Nacht. Diese grundlegenden Betriebs- und Arbeitsverhältnisse hätte ein ordentlicher Kaufmann bereits bei der Bemessung des Geschäftsführergehalts des Klägers berücksichtigt. Da die X. GmbH dem Kläger neben dem Grundgehalt auch Urlaubs- und Weihnachtsgeld sowie diverse Zusatzleistungen gewährt, kann davon ausgegangen werden, dass auch sie für eine der Tätigkeit (inklusive Mehrarbeit) angemessene Gesamtausstattung des Klägers Sorge tragen wollte.

40

In diesem Zusammenhang ist ferner zu berücksichtigen, dass der Kläger entsprechende Überstunden auch in der Vergangenheit erbracht hat, und zwar ohne die Zahlung gesonderter Zuschläge (in den Jahren vor 2009). Dieser Umstand spricht gegen eine ausschließlich betriebliche Veranlassung der am 03.04.2009 als Nachtragsabrede zum Geschäftsführervertrag geschlossenen Vergütungsabrede.

41

Auch der Gesichtspunkt, dass die zusätzlichen Vergütungen – nach eigenen Aussagen des Klägers – erst nach einem entsprechenden Hinweis des steuerlichen Beraters aufgenommen worden sind, streitet gegen eine besondere betriebliche Notwendigkeit der Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge und für eine Veranlassung der entsprechenden Leistungen im Gesellschaftsverhältnis.

42

Schließlich ist zu beachten, dass die X. GmbH dem Kläger eine zusätzliche Vergütung nicht für Mehrstunden jedweder Art, sondern nur für die geleisteten Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeiten zahlt. Auch dieser Aspekt deutet auf eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Leistungen hin. Dem Kläger soll insofern offensichtlich die Steuerfreiheit des § 3b EStG zu Gute kommen.

43

b) Dass die (Mehr-)Arbeit des Klägers an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit im Streitfall durch sachliche Gründe in Gestalt von besonderen betrieblichen Verhältnissen (Geschäftsbeziehungen nach Fernost) bedingt ist, reicht für sich genommen nicht aus, um die Vermutung einer zumindest gesellschaftsrechtlichen (Mit-)Veranlassung der Vergütungsabrede zu widerlegen. Die Rechtsprechung hat bereits mehrfach zu erkennen gegeben, dass es für die steuerrechtliche Qualifikation nicht darauf ankommt, ob die Leistung von Überstunden an sich und / oder die Zahlung von Überstundenvergütungen üblich oder unüblich ist (vgl. BFH, Urteil v. 19.03.1997, I R 75/96 m.w.N.). So hat sich der Bundesfinanzhof in der Vergangenheit mehrfach mit Fällen aus dem Gaststätten- oder dem Tankstellengewerbe befasst, mithin mit Sachverhalten, in denen entsprechende Überstunden und deren gesonderte Entlohnung sowohl betriebs- als auch branchentypisch sind. Er hat diesen Umstand für eine Anwendung des § 3b EStG auf Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch isoliert nicht als hinreichend angesehen, sondern auch in diesen Situationen zusätzlich stets die Voraussetzungen des betriebsinternen Fremdvergleichs bemüht. Daran ist erkennbar, dass alleine die betriebliche Notwendigkeit, Tätigkeiten außerhalb der üblichen Arbeitszeiten durchzuführen, für sich genommen nicht ausreicht, um die Vermutung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung von Sondervergütungen zu entkräften. Denn Gesellschafter-Geschäftsführer sind auch und gerade in Fällen betriebs- und branchenspezifischer betrieblicher Strukturen und Bedürfnisse aufgrund ihrer Stellung, ihres besonderen Treuverhältnisses und ihrer finanziellen Grundausstattung zu einem erhöhten Einsatz (über die normale Arbeitszeit hinaus) verpflichtet (pars pro toto: BFH, Urteil v. 14.07.2004, I R 24/04).

44

c) Dem Einwand des Klägers, der betriebsinterne Fremdvergleich sei nur eine Möglichkeit, um im Einzelfall das Vorliegen besonderer betrieblicher Gründe für die Gewährung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit zu rechtfertigen, vermag der Senat nicht zu folgen. Ohne einen solchen betriebsinternen Fremdvergleich lässt sich nämlich nicht mit hinreichender Sicherheit feststellen, dass die gesonderte Vergütung von Überstunden speziell in dem betroffenen Unternehmen ausschließlich auf betrieblichen Gründen beruht. Der betriebsinterne Fremdvergleich (Frage der Gleichbehandlung mit gesellschaftsfremden Arbeitnehmern) ist insofern notwendiges Instrumentarium, um gerade eine gesellschaftsrechtliche Mitveranlassung entsprechender Leistungen an einen Gesellschafter-Geschäftsführer auszuschließen.

45

d) Im Streitfall ist ein betriebsinterner Fremdvergleich nicht möglich, weil entsprechende Vereinbarungen nicht mit vergleichbaren gesellschaftsfremden Personen abgeschlossen worden sind. Neben dem Kläger als Gesellschafter-Geschäftsführer hatte die X. GmbH weder einen weiteren Geschäftsführer noch vergleichbare leitende Angestellte. Dass der Ehefrau des Klägers im Rahmen ihrer Aushilfstätigkeit als Reinigungskraft Zuschläge für Sonntagsarbeit gezahlt worden sind, spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle. Denn ein Vergleich von „normalen“ Mitarbeitern (erst Recht von Aushilfen) mit einem Geschäftsführer ist insoweit nicht aussagekräftig.

46

Dass ein betriebsinterner Fremdvergleich im Streitfall aufgrund der besonderen wirtschaftlichen Verhältnisse der X. GmbH (größenbedingt) nicht möglich ist, ist nicht entscheidungserheblich und muss im Ergebnis zu Lasten des Klägers gehen. Der erkennende Senat hält es insbesondere nicht für vertretbar, auf einen fiktiven Sachverhalt abzustellen und die Anstellung weiterer Personen zu fingieren. Es kommt daher nicht darauf an, ob die X. GmbH einen Fremdgeschäftsführer oder einen weiteren leitenden Angestellten potentiell zu vergleichbaren Konditionen angestellt hätte. Die Beantwortung dieser Frage wäre spekulativer Natur. Wenn weder ein weiterer Geschäftsführer noch ein weiterer

47

leitender Angestellter tatsächlich im Unternehmen arbeiten, ist ein betriebsinterner Fremdvergleich nicht möglich (so auch FG München, Urteil v. 02.10.2007, 6 K 2108/05, juris). Dafür streitet auch der systematische Vergleich mit einem gewerblichen Einzelunternehmen (der kleinen Ein-Mann-GmbH durchaus ähnlich). Der Inhaber eines solchen Einzelunternehmens wäre ebenfalls nicht in der Lage, die Steuerfreiheit des § 3b EStG in Anspruch zu nehmen.

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 48

III. Die Revision ist nicht zuzulassen. Die Sache hat weder grundsätzliche Bedeutung noch erfordern die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes (§ 115 Abs. 2 FGO). 49