
Datum: 27.01.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1167/13 K,G,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:0127.10K1167.13K.G.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob für die Streitjahre 2002 bis 2007 der Mehrheitsgesellschafter der Klägerin als faktischer Geschäftsführer anzusehen ist und ob aus diesem Grund die ihm von der Klägerin gewährten Sonntags-, Feiertags- und Nachzuschläge (SFN-Zuschläge) als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu beurteilen sind. 2

Die Klägerin ist eine im Jahr 1979 gegründete GmbH mit Sitz in C. Das Stammkapital beträgt 50.000 DM und ist nicht auf Euro umgestellt worden. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist laut dem Handelsregister der Betrieb Laut den Feststellungen der Außenprüfung (s.u.) betreibt die Klägerin eine Diskothek (D C). 3

Gesellschafter der Klägerin waren im hier in Rede stehenden Zeitraum mit einer Stammeinlage von 30.000 DM (= 60 %) Herr E und mit einer solchen von 20.000 DM (= 40 %) Frau B. Herr E ist am ...1966 geboren und ist der Sohn von Frau B, welche am ...1929 geboren ist. 4

Frau B war im Handelsregister von 1980 bis 1985 und ist wieder seit 1987 als Geschäftsführerin der Klägerin eingetragen. Laut der Eintragung ist sie als alleinvertretungsberechtigte und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreite 5

Geschäftsführerin bestellt worden. Hierzu liegen für die Zeit ab 1987 die folgenden Vereinbarungen vor:

- In einem „Vertrag über die Tätigkeitsvergütung für die Geschäftsführerin“ vom 30.12.1988 heißt es, diese sei seit 1987 Geschäftsführerin und habe wegen der ungünstigen Finanz- und Ertragslage ihre Tätigkeit bisher unentgeltlich ausgeführt. Nunmehr werde aufgrund der Verbesserung der Ertragslage und der Liquidität eine erfolgsabhängige Vergütung von 50 % des Gewinns vor Abzug von Körperschaft- und Gewerbesteuer vereinbart. Für 1989 wurde ein Höchstbetrag von 60.000 DM festgelegt. 6

- In einem Anstellungsvertrag vom 30.4.1990 heißt es, Frau B sei als hauptamtliche Geschäftsführerin tätig und stelle ihre gesamte Arbeitskraft der Firma zur Verfügung. Da sich die Geschäftslage wesentlich gebessert habe, werde ein monatliches Festgehalt von 5.000 DM vereinbart, wobei die Tantiemeregelung bestehen bleibe. Als Obergrenze für die Jahresgesamtbezüge wurde ein Betrag von 140.000 DM festgelegt. 7

- Mit Änderungsvereinbarung vom 30.5.1992 wurde das monatliche Festgehalt auf 10.000 DM erhöht und der Höchstbetrag für die Jahresgesamtbezüge auf 180.000 DM festgelegt. 8

- Mit Vereinbarung vom 22.12.1992 wurde wegen des ungewissen Ausgangs eines dort anhängigen Betriebsprüfungs- und Steuerstrafverfahrens das Festgehalt auf 3.000 DM gesenkt und die Tantiemeregelung für 1992 ausgesetzt. Für 1993 wurde der Höchstbetrag der Gesamtbezüge auf 220.000 DM festgelegt. 9

- Mit einer „Änderungsvereinbarung zum Anstellungsvertrag“ vom 1.6.1995 wurde das Monatsgehalt ab Juni 1995 auf 15.000 DM und die erfolgsabhängige Vergütung ab 1995 mit 25 % des Gewinns vor Ertragsteuern und Tantiemen festgelegt. Der Höchstbetrag der Jahresgesamtbezüge wurde ab 1995 auf 280.000 DM festgelegt. 10

- Spätere Vereinbarungen liegen nicht vor. 11

Herr E ist im Handelsregister nicht als Geschäftsführer der Klägerin eingetragen. Für seine Tätigkeit liegen die folgenden vertraglichen Vereinbarungen mit der Klägerin vor: 12

- In einem „Vertrag über die Tätigkeitsvergütung“ vom 31.12.1990 heißt es, Herr E sei seit 1998 als Leiter der Restaurationsabteilung und als Unterstützung der Geschäftsführerin tätig. Wegen eines Fachstudiums beziehe er z.Zt. keine laufenden Bezüge. Es werde für die Zeit ab 1991 eine erfolgsabhängige Vergütung von 30 % des Gewinns vor Abzug von Körperschaft- und Gewerbesteuer vereinbart. Als Höchstbetrag wurde für 1991 ein Betrag von 40.000 DM festgelegt. Weiter heißt es dort, nach Beendigung des Studiums werde zusätzlich wieder ein Festgehalt gezahlt. 13

- In einem weiteren „Vertrag über die Tätigkeitsvergütung“ vom 30.9.1991 heißt es, nach Beendigung des Fachstudiums an der Hotelfachschule sei Herr E wieder gänztätig für die Klägerin tätig. Seine Tätigkeit umfasse neben der Leitung der Restauration und der Küche auch die Mitwirkung bei der Geschäftsführung. Neben der erfolgsabhängigen Vergütung wurde ein Festgehalt vereinbart, und zwar i.H.v. ab Oktober 1991 monatlich 2.500 DM, von November 1991 bis April 1992 monatlich 5.000 DM und ab Mai 1992 monatlich 8.000 DM. Als Höchstbetrag der Jahresgesamtbezüge wurde ein Betrag von 140.000 DM festgelegt. 14

- Mit einer Vereinbarung vom 22.12.1992 wurde der Höchstbetrag der Gesamtbezüge ab 1993 auf 260.000 DM festgelegt. 15

- Mit einer „Änderungsvereinbarung zum Anstellungsvertrag“ vom 1.6.1995 wurde das Monatsgehalt ab Juni 1995 auf 15.000 DM und die erfolgsabhängige Vergütung ab 1995 mit 25 % des Gewinns vor Ertragsteuern und Tantiemen festgelegt. Der Höchstbetrag der Jahresgesamtbezüge wurde ab 1995 auf 280.000 DM festgelegt. 16

- Es liegt eine Pensionszusage für Herrn E vor, auf welcher kein Abschlussdatum erkennbar ist. Mit dieser wird Herr E mit Wirkung ab 1.1.2000 ein Rechtsanspruch auf Versorgung gewährt, und zwar mit Beendigung des 65. Lebensjahres und Ausscheiden aus dem Unternehmen i.H.v. monatlich 10.000 DM. Als Eintrittsdatum in die Firma ist der 1.10.1991 vermerkt. Nach dem Vorbringen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung wurde die Pensionszusage bereits vor den Streitjahren wieder aufgehoben. 17

- Spätere Vereinbarungen liegen ebenfalls nicht vor. Insbesondere liegen keine Vereinbarungen über SFN-Zuschläge für Herrn E vor. 18

Laut den Feststellungen der Lohnsteuer-Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2008 (s.u.) hatte die Klägerin in diesem Zeitraum insgesamt 69 Arbeitnehmer. Davon waren 64 Aushilfskräfte. Neben Frau B und Herrn E ist ein weiterer in Vollzeit beschäftigter Arbeitnehmer Herr F, welcher Radio- und Fernsehtechniker ist. Laut den Feststellungen der Lohnsteuer-Außenprüfung (s.u.) betrug das Gehalt von Herrn F in den Jahren 2004 bis 2008 nicht mehr als 27.600 €. Herr E ist nach dem Vorbringen der Klägerin als Koch und als Betriebswirt ausgebildet. 19

Nach dem Vorbringen der Klägerin erhielten alle Arbeitnehmer außer Frau B nach § 3b EStG als steuerfrei behandelte SFN-Zuschläge. Dies galt auch für Herrn E. 20

In den Jahren 2001 bis 2004 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung für die Jahre 1993 bis 2001 statt. Im Bp-Bericht vom 22.9.2004 ist für Frau B „Geschäftsführerin“ und bei Herrn E „Mitwirkung bei der Geschäftsführung lt. Anstellungsvertrag vom 30.9.1991“ vermerkt (Tz. 1.3.1.1). Streitig waren u.a. der Ansatz von Mehrumsätzen (Tz. 2.3) sowie die Frage, ob die Gehälter für Herrn E und Frau B unangemessene Gehaltsbestandteile enthielten und daher insoweit vGA anzunehmen waren (Tz. 2.5). In den Anlagen 3 und 4 zum Bp-Bericht sind umfangreiche Ausführungen zur „Ermittlung der Höhe der angemessenen Gesamtbezüge“ für beide enthalten und auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Sowohl für Herrn E als auch für Frau B heißt es dort, es sei zu beurteilen, ob sie bzw. er in den Jahren 1996 bis 2001 ein „angemessenes Geschäftsführergehalt“ bezogen habe. In den weiteren Ausführungen sind die Maßstäbe für die Angemessenheit des Gehalts von Gesellschafter-Geschäftsführern ausgeführt und werden jeweils auf beide angewandt. In beiden Anlagen ist u.a. auch die folgende Passage enthalten: 21

Eine im Vergleich überdurchschnittliche Anzahl an Geschäftsführern ist ein sicheres Indiz dafür, dass die einzelnen Geschäftsführer nicht ihre gesamte Arbeitskraft den eigentlichen Geschäftsführeraufgaben widmen können. Es ist in diesen Fällen deshalb davon auszugehen, dass die Arbeitskraft der Geschäftsführer auch zur Erledigung von Aufgaben eingesetzt wird, die üblicherweise leitende Angestellte oder sonstige Mitarbeiter erledigen. In diesen Fällen ist das Gehalt entsprechend anzupassen [Nachweise]. 22

Eine Überprüfung der Anzahl der Geschäftsführer hat ergeben, dass in der A GmbH insgesamt 2 Geschäftsführer beschäftigt sind. Üblicherweise werden in einem vergleichbaren Betrieb allerdings nur etwa 1 Geschäftsführer eingesetzt. Damit haben durchschnittlich 1 Geschäftsführer Aufgaben wahrgenommen, die ein gewissenhafter Kaufmann leitenden Angestellten oder sonstigen Mitarbeitern übertragen hätte. Aus diesem Grunde wird für 1 23

Geschäftsführer lediglich ein Gehalt als leitender Angestellter unterstellt. Dabei wird zugunsten der GmbH davon ausgegangen, dass Geschäftsführer lediglich das 1,5-fache eines leitenden Angestellten erhalten [...]

Es sind die folgenden tatsächlich bezogenen Jahresgesamtbezüge und die laut Bp lediglich angemessenen Bezüge angegeben: 24

	E	B				
	tatsächliche	lt. Bp	tatsächliche	lt. Bp		
	Gesamtbezüge angemessen		angemessen		Gesamtbezüge	
1996	201.994 DM	117.905 DM	180.000 DM	137.851 DM		25
1997	222.520 DM	121.442 DM	202.337 DM	133.836 DM		26
1998	319.660 DM	125.085 DM	283.966 DM	129.938 DM		27
1999	237.152 DM	128.838 DM	203.277 DM	126.153 DM		28
2000	293.071 DM	132.703 DM	205.558 DM	122.479 DM		29
2001	291.617 DM	136.684 DM	240.000 DM	118.912 DM		30

In der Folge der Außenprüfung kam es zu einem Einspruchsverfahren. In diesem kam es zu einer tatsächlichen Verständigung, welche die Klägerin mit dem Beklagten (dem Finanzamt -- FA--) am 1.9.2005 abschloss und welche die Frage der Mehrumsätze und die Frage der Angemessenheit der o.g. Bezüge betraf. Bezüglich der letztgenannten Frage heißt es dort: 34

Zur Erledigung der Einsprüche werden diese insoweit eingeschränkt, als die vereinbarten Festgehälter als angemessene Vergütung angesehen werden. 35

Im Ergebnis bedeutete dies, dass die Vergütungen i.H.v. 180.000 DM jährlich als angemessen angesehen und diese im Übrigen als vGA behandelt wurden. 36

Im Jahr 2009 fand bei der Klägerin eine Lohnsteuer-Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2008 statt. Laut dem Bericht über die LSt-Ap vom 16.3.2009 erhielt Herr E in den Streitjahren die folgenden SFN-Zuschläge, welche von der Klägerin nach § 3b EStG als steuerfrei behandelt wurden: 37

2002	14.843 €					38
2003	14.584 €					39
2004	13.408 €					40
2005	14.455 €					41
2006	14.315 €					42
2007	2.826 €					43

Laut dem Vorbringen der Klägerin lag dem Rückgang der SFN-Zuschläge im Jahr 2007 zugrunde, dass sich die Tätigkeit von Herrn E für die Klägerin geändert habe. Zuvor habe er zusätzlich zu seinen üblichen Arbeitszeiten eine Anwesenheitspflicht bei den Nachtveranstaltungen gehabt. Dies sei im Frühjahr 2007 beendet worden. In den Jahren nach 2007 seien daher keine SFN-Zuschläge mehr gezahlt worden.

Ebenfalls im Jahr 2009 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung für die Jahre 2002 bis 2007 statt. Die Bp vertrat die Auffassung, dass für Frau B und für Herrn E die über das Festgehalt von 180.000 DM = 92.032 € hinausgehenden Gehaltsbestandteile und hierbei u.a. auch die o.g. SFN-Zuschläge als vGA anzusehen seien. Die einzelnen Bestandteile und Beträge der angenommenen vGA ergeben sich aus der Anlage 7 zum Bp-Bericht vom 17.8.2009. Zur Frage der vGA heißt es im Bp-Bericht vom 17.9.2009 (Tz. 2.4.1):

Entsprechend den Feststellungen der Vor-Bp ergeben sich auch für 2002 – 2007 Vergütungen / Zahlungen an die Gesellschafter, die im Rahmen der Gesamtausstattung der Höhe wegen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind.

Der Gesellschafter E ist dabei aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen als (Mit-)Geschäftsführer anzusehen, so dass er mit der Geschäftsführerin Frau B hinsichtlich der Vergütung gleichzustellen ist. Die Vergütungen sind danach insgesamt bis zu einer Höhe von jährlich 92.032 € im Rahmen der Gesamtausstattung je Gesellschafter als angemessen anzusehen. Die darüber hinausgehenden Lohnbestandteile sind als unangemessen und somit als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu qualifizieren.

Die an Herrn E bisher steuerfrei ausgezahlten Vergütungen für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit wären jedoch auch ohne diese Begrenzung der Höhe nach entsprechend der BFH-Rechtsprechung (BFH vom 9.3.1997 – BStBl 1997 II S. 577; BFH vom 27.3.2001 – BStBl 1997 II S. 655 und BFH vom 13.12.2006 – BStBl 2007 II S. 393) als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilen.

Eine andere rechtliche Beurteilung wäre nur denkbar, wenn sich der Gesellschafter E mit dem Angestellten F vergleichen lassen würde. In diesem Fall wären eventuell steuerfreie Zahlungen für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit möglich; ein Großteil des Festgehalts wäre dann jedoch zusätzlich als vGA anzusetzen.

Das FA folgte der Beurteilung durch die Bp. Es erließ unter dem Datum vom 3.11.2009 und gestützt auf § 164 Abs. 2 AO dementsprechend geänderte Bescheide über die Körperschaftsteuer 2002 bis 2007, über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß den § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG zum 31.12.2002 bis zum 31.12.2007. Unter dem Datum vom 5.11.2009 erließ es in gleicher Weise geänderte Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2002 bis 2007.

Gegen diese Bescheide legte die Klägerin Einspruch ein. Sie machte geltend, die SFN-Zuschläge, welche Herr E in den Streitjahren erhalten habe, seien nicht als vGA zu beurteilen. Herr E sei entgegen der Würdigung durch die Bp nicht der Geschäftsführerin Frau B gleichzustellen. Er sei weder gesellschaftsrechtlicher noch faktischer Geschäftsführer der Klägerin. Mit Frau B sei er lediglich bezüglich der Grundarbeitszeit gleichzustellen. Allerdings habe die Arbeitszeit von Herrn E diejenige von Frau B in den Streitjahren überschritten, weil er die Veranstaltungen jeweils bis zum Ende am nächsten Morgen überwacht habe. Auch der Vergleich mit Herrn F sei nicht haltbar. Herr E könne sich aufgrund seiner besonderen Ausbildung in stärkerem Umfang in die betrieblichen Geschehnisse einbringen. Herr E habe ein völlig anderes und umfassenderes Tätigkeitsbild. Während Herr F für die Organisation

und die technischen Anlagen zuständig sei, habe Herr E daneben den gastronomischen und betriebswirtschaftlichen Bereich zu verantworten. Daraus ergebe sich auch, dass Herr E pro Monat rund 30 Stunden mehr arbeite als Herr F. Anders als Herr E habe Herr F während der Veranstaltungen auch nur eine Dienstbereitschaft gehabt. Ein grober Vergleich der Gehaltsausstattung von Herrn E und Herrn F könne wegen derartig beachtlicher Unterschiede in Ausbildung, Arbeitsfeldumfang, Arbeitszeit und Verantwortungsgrad daher nicht zielführend sein. Die Klägerin berief sich zudem auf die Rechtsprechung des BFH, welche in SFN-Zuschlägen dann keine vGA gesehen habe, wenn – wie vorliegend der Fall – alle anderen Arbeitnehmer des Unternehmens ebenfalls in dieser Weise entlohnt würden (BFH-Urteil vom 14.7.2004 I R 111/03, BStBl II 2005, 307).

Mit Einspruchsentscheidung vom 12.3.2013 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Es führte aus, Herr E sei als faktischer Geschäftsführer der Klägerin anzusehen. Da mit Frau B eine formal bestellte Geschäftsführerin vorhanden sei, sei dazu zwar erforderlich, dass er die Geschäftsführerfunktion „in maßgeblichem Umfang“ übernommen und seiner Geschäftsführung „ein Übergewicht“ oder eine „überragende Stellung“ zukomme. Das sei auch nach strenger Auffassung jedoch dann der Fall, wenn von den acht klassischen Merkmalen im Kernbereich der Geschäftsführung (Bestimmung der Unternehmenspolitik, Unternehmensorganisation, Einstellung von Mitarbeitern, Gestaltung der Geschäftsbeziehungen zu Vertragspartnern, Verhandlung mit Kreditgebern, Gehaltshöhe, Entscheidung der Steuerangelegenheiten, Steuerung der Buchhaltung) mindestens sechs erfüllt seien (Hinweis auf BayObLG vom 20.7.1997 5 St RR 159/96, BB 1997, 850; OLG Düsseldorf vom 16.10.1987 5 Ss 193/87 – 200/87 I, NJW 1988, 3166). Davon sei vorliegend auszugehen. Mit der Vereinbarung vom 30.9.1991 sei als Tätigkeitsbereich von Herrn E die Leitung der Restauration und der Küche sowie die Mitwirkung bei der Geschäftsführung festgelegt worden. Unter Berücksichtigung dessen, dass er 60 % des Stammkapitals halte und nach eigenem Vorbringen Betriebswirt ist, sei er als faktischer Geschäftsführer zu qualifizieren. Die Rechtsprechung des BFH, wonach einem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährte SFN-Zuschläge grundsätzlich als vGA zu beurteilen seien, gelte auch für Herrn E als faktischer Geschäftsführer. Es sei auch nicht ersichtlich, dass im Streitfall eine Situation gegeben sei, in der SFN-Zuschläge ausnahmsweise gerechtfertigt und nicht als vGA anzusehen seien. Insbesondere führe ein Vergleich mit den übrigen Arbeitnehmern, welche ebenfalls SFN-Zuschläge erhielten, nicht hierzu. Herr E sei mit Frau B als formell bestellter Geschäftsführerin zu vergleichen, welche gerade keine SFN-Zuschläge erhalte. Ein Vergleich mit Herrn F als weiteren Arbeitnehmer mit SFN-Zuschlägen scheidet nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin aus. Ein Vergleich mit den weiteren festangestellten Arbeitnehmern könne mangels Vorbringen der Klägerin zu diesen nicht gezogen werden.

52

Hiergegen richtet sich die Klägerin mit ihrer Klage. Sie macht weiterhin geltend, Herr E sei nicht als faktischer Geschäftsführer anzusehen. Die in der Einspruchsentscheidung angeführten acht bzw. sechs Merkmale seien vom FA lediglich behauptet, jedoch tatsächlich nicht festgestellt worden. Die unternehmerischen Entscheidungen würden stets durch Frau B getroffen und verantwortet. Hierbei würden die Entscheidungen von ihr nicht ohne Kontakt und Gespräche zu anderen beteiligten Personen getroffen, sondern wie in jedem lebenden Unternehmen üblich, durch die Mitarbeiter begleitet, die Kenntnis zu den betrieblichen Vorgängen haben. Die Formulierung in der Vereinbarung vom 30.9.1991, wonach zu den Aufgaben von Herr E die „Mitwirkung bei der Geschäftsführung“ gehöre, zeige entgegen der Auffassung des FA gerade, dass Herr E nicht als Geschäftsführer tätig sei. Die Formulierung besage vielmehr, dass er als Assistent der Geschäftsführung tätig sei. Entscheidend sei, dass über die Mitwirkung bei der Geschäftsführung keinerlei Entscheidungsbefugnisse abgeleitet werden könnten. Darauf komme es letztlich an.

53

In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin hierzu ergänzt, Herr E habe zwar einen Teil der anfallenden Aufgaben erledigt. Das ergebe sich schon daraus, dass nicht jeder alles machen können. Jedoch habe es sich um einen stets lediglich um eine Delegation von Aufgaben durch Frau B als Geschäftsführerin gehandelt. Es sei nicht einzusehen, aus welchem Grund eine solche Delegation nicht möglich sein solle. Zum anderen habe sich Frau B stets vorbehalten, die letztgültige Entscheidung zu treffen und ggf. Einwendungen gegen Maßnahmen ihres Sohnes zu erheben. 54

Auf ein entsprechendes Vorbringen des FA hin macht die Klägerin geltend, Herr E sei zeichnungsberechtigt für das Girokonto der Klägerin. Dies sei dem Umstand geschuldet, dass im Betrieb der Klägerin Bargeld zwischen Bank und Betrieb zu transportieren sei. Diese Aufgabe habe Frau B als Geschäftsführerin nicht selbst übernehmen wollen und wolle das auch weiterhin nicht. Diesem Umstand sei jedoch keine Bedeutung beizumessen. So seien sicherlich auch etwa Mitarbeiter der Finanzkasse zeichnungsberechtigt. Die Klägerin hat hierzu die Kopie der Unterschriftskarte zum Girokonto eingereicht, auf der die Zeichnungsberechtigung seit 1989 vermerkt ist. 55

Ebenfalls auf ein entsprechendes Vorbringen des FA hin macht die Klägerin geltend, dass Herr E die abendlichen Veranstaltungen überwache, habe nicht mit der Geschäftsführungsbefugnis zu tun. Gemeint sei damit, dass Herr E die Geschehnisse bei den abendlichen Veranstaltungen im D „physisch“ überwache, um ggf. im Falle von Streitigkeiten, Kartenverlusten, Verlusten von Wertsachen u.ä. selbst einzuschreiten oder die Polizei einzuschalten. Dies habe überhaupt nichts mit der Entscheidungsbefugnis eines Geschäftsführers zu tun. Über das Veranstaltungsangebot - welches das FA vermutlich habe ansprechen wollen – entscheide nicht Herr E, sondern ausschließlich Frau B. Auch die maßgeblichen unternehmenspolitischen Entscheidungen in der jüngeren Vergangenheit seien ausnahmslos von Frau B getroffen worden. So habe vor einiger Zeit zur Debatte gestanden, ob ein Hotelbetrieb errichtet werde, was Frau B zunächst als Projekt initiiert und nach der weiteren Konkretisierung wieder beendet habe. Die Entscheidung, den G [einen *Restaurationsbetrieb*] im ...land zu betreiben, sei auch ausschließlich von ihr gefällt worden. Sie sei es auch, die die Investitionen trage. 56

Auf ein entsprechendes Vorbringen des FA hat die Klägerin eine Aufstellung der Tätigkeiten von Herrn E eingereicht (eine zunächst eingereichte Aufstellung wurde nachfolgend erweitert). Auf eine entsprechende Nachfrage des FA hin hat sie hierzu nachfolgend erläutert, die Entscheidungsbefugnisse von Herrn E im Rahmen der täglichen Betriebsführung könnten nicht dargestellt werden, da diese Entscheidungen von Frau B getroffen würden und Herr E an sie gebunden sei. Dies schließe allerdings nicht aus, dass Entscheidungsprozesse durch Gespräche zwischen Frau B und Herrn E vorbereitet würden, genauso wie Frau B dies durch Gespräche mit anderen Betriebsangehörigen tue. Die Abwicklung und die Kontrolle der Buchhaltung sowie – was die Klägerin in der mündlichen Verhandlung ergänzt hat – der Steuerangelegenheiten erfolge ausschließlich durch Frau B. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin trägt vor, dies könne er aus seiner Tätigkeit heraus bestätigen. Im Rahmen von Geschäftsbeziehungen zu weiteren Vertragspartnern sei Herr E gelegentlich sicher zugegen oder er übermittle die Entscheidung von Frau B, ebenso wie dies andere Mitarbeitern täten. Die eingereichte Aufstellung ist von Frau B unterschrieben. Es heißt dort: 57

Mein Sohn E unterstützt und berät mich in der A Gesellschaft mit beschränkter Haftung bei folgenden Aufgaben in meinem Auftrag: 58

- *Bearbeitung der eingehenden Korrespondenz* 59

60

- Einteilung von Personal für die verschiedenen Abteilungen an den Wochenenden	
- Inventur der verbrauchten Waren nach den Öffnungstagen	61
- Bestückung aller Theken vor den Öffnungstagen	62
- Öffnen des Lokals an den Öffnungstagen	63
- Beaufsichtigung des Thekenpersonals an den Öffnungstagen	64
- Bewirtung von Gästen an den Öffnungstagen	65
- Kassenabschluss zum Ende der Öffnungstage	66
- Verschließen des Lokals an den Öffnungstagen	67
- Bearbeiten der Wochenendabrechnungen	68
- Einholen und Vergleichen von Angeboten für die Belieferung von Getränken und Esswaren	69
- Beratung der Geschäftsführung in betriebswirtschaftlichen Angelegenheiten	70
- Vergabe von Aufträgen an Fremdfirmen nach Vorgabe der Geschäftsleitung	71
- Koordinierung von Werbemaßnahmen für den Betrieb	72
- Überwachung und Koordinierung von Instandsetzungs- und Renovierungsarbeiten am Gebäude ...straße ...	73
- Gesprächsführung mit Behörden und Ämtern im Vorfeld einer Entscheidungsfindung	74
- Zuarbeiten in juristischen Angelegenheiten	75
- Ausarbeitungen von Angeboten im Bereich von Firmenfeiern im D	76
- Koordination von Sponsoringmaßnahmen	77
- Koordination der Presse- und Öffentlichkeitsarbeit	78
<i>Mein Sohn übernimmt all diese Aufgaben, um mir beratend zur Seite zu stehen und mir im Arbeitsalltag die entsprechenden Arbeiten bisweilen abzunehmen. Durch die Erfüllung und Wahrnehmung seiner Aufgaben ist er mir in der Entscheidungsfindung der alltäglichen Geschäftsvorfälle stets behilflich.</i>	79
In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin ergänzt, ihr Vorbringen zeige, dass von den in der Einspruchsentscheidung angeführten acht Merkmalen jedenfalls drei Merkmale klar nicht erfüllt seien, nämlich die Bestimmung der Unternehmenspolitik, die Entscheidung in Steuerangelegenheiten und die Steuerung der Buchführung.	80
Aus dem 60 %-igen Geschäftsanteil von Herrn E lasse sich entgegen der Auffassung des FA nicht ableiten, dass dieser die Tätigkeit eines Geschäftsführers ausübe. Das Verhältnis der Anteile sei im Übrigen seit Jahren unverändert. Herr E sei in diesen Jahren nie bereit gewesen, eine geschäftsführende Funktion zu übernehmen, da dies nicht seinem Wunsch entsprochen habe. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin hierzu ergänzt,	81

angesichts der Mehrheitsverhältnisse zeige dies, dass Herr E nicht daran interessiert gewesen sei, als Geschäftsführer bestellt zu werden und die entsprechenden Tätigkeiten auszuüben. Ebenfalls in der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin ausgeführt, im Übrigen sei trotz der Mehrheitsverhältnisse Frau B diejenige, die als „Patriarchin“ die Klägerin kontrolliere. Dies zeige sich auch dadurch, dass schon mehrere ihrer Kinder als potentielle „Nachfolger“ in der Klägerin tätig geworden seien, was jedoch nie von Dauer gewesen sei. Da sie die in ihrem Eigentum stehenden Räumlichkeiten an die Klägerin vermiete, habe sie auch hierüber faktisch einen beherrschenden Einfluss.

Entgegen der Auffassung des FA könnten aus der Handhabung in der Folge der Außenprüfung für die Jahre 1993 bis 2001 keine Folgerungen für die Streitjahre gezogen werden. Dies widerspräche dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung. 82

Das von der Bp der Höhe nach anerkannte Gehalt von Herrn E sei auch trotz des Umstands angemessen, dass Herr E kein bestellter und kein faktischer Geschäftsführer der Klägerin sei. Entgegen der Auffassung des FA könne Herr E aus den im Einspruchsverfahren dargelegten Gründen auch dann nicht mit Herrn F verglichen werden. Herr E beziehe als „normaler“ Arbeitnehmer ein der Höhe nach angemessenes Gehalt zuzüglich der SFN-Zuschläge. 83

Die Klägerin beantragt, 84

die Bescheide über Körperschaftsteuer 2002 bis 2007 und gesonderte Feststellungen gemäß den § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG zum 31.12.2002 bis zum 31.12.2007 vom 3.11.2009 sowie die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2002 bis 2007 vom 5.11.2009, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.3.2013, dahingehend zu ändern, dass die an Herrn E gezahlten Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit i.H.v. 14.843 € (2002), 14.584 € (2003), 13.408 € (2004), 14.455 € (2005), 14.315 € (2006) und 2.826 € (2007) nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen berücksichtigt werden. 85

Das FA beantragt, 86

die Klage abzuweisen. 87

Es macht weiterhin geltend, die Rechtsprechung des BFH zur vGA bei SFN-Zuschlägen sei auch auf faktische Geschäftsführer anzuwenden. Herr E sei auch als faktischer Geschäftsführer der Klägerin anzusehen. Dass die in der Einspruchsentscheidung angeführten acht bzw. sechs Merkmale erfüllt seien, ergebe sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse. Nach der Vereinbarung vom 30.9.1991 gehöre die Mitwirkung bei der Geschäftsführung ausdrücklich zum Tätigkeitsbereich von Herrn E. Vereinbarungen zur Ausgestaltung der Mitwirkung lägen nicht vor. Im Hinblick auf das Beteiligungsverhältnis und die berufliche Qualifikation von Herrn E könne die Mitwirkung daher nur umfassend verstanden werden. Hinzu kämen das Fehlen einer konkreten Regelung zur Arbeitszeit und, dass Herr E durch die Vereinbarungen vom 1.6.1995 hinsichtlich der Vergütung einschließlich der Gewährung von Tantiemen mit der formal bestellten Geschäftsführerin Frau B gleichgestellt worden sei. 88

Die Rechtsprechung zum faktischen Geschäftsführer stelle auf ein Gesamterscheinungsbild ab, demzufolge das Auftreten des Nicht-Geschäftsführers nach außen hin als auch seine interne Einwirkung auf die Geschäftsführung die Geschicke des Unternehmens nachhaltig geprägt haben müsse (Hinweis auf OLG München vom 8.9.2010 7 U 2568710, BB 2010, 89

2445; BGH vom 22.9.1982 StR 287/82, BB 1983, 788).

Das Vorbringen der Klägerin, Herr E stehe Frau B im Rahmen der dargestellten Tätigkeiten beratend zur Seite und sei ihr bei der Entscheidungsfindung behilflich, habe selbst jedoch keine Entscheidungsbefugnisse, sei zu allgemein und unzureichend. Die Klägerin habe weiterhin nicht die Entscheidungsbefugnisse von Herrn E im Rahmen der täglichen Betriebsführung sowie der Abwicklung und Kontrolle der Buchhaltung dargelegt. 90

Nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin habe Herr E regelmäßig die abendlichen Veranstaltungen überwacht. Gehe man davon aus, dass bei den Veranstaltungen stets ein Entscheidungsträger anwesend sein müsse, ergebe sich bereits hieraus die von der Klägerin bestrittene Entscheidungsbefugnis von Herrn E. 91

Das Vorbringen der Klägerin dazu, dass ausschließlich Frau B über das Veranstaltungsangebot und die von der Klägerin angeführten angedachten Projekte entscheide, stehe nicht im Einklang damit, dass Herr E 60 % der Geschäftsanteile halte. 92

Im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 1993 bis 2001 sei festgestellt worden, dass Herr E in die Tätigkeiten eines Geschäftsführers ausgeübt habe. Nur aus diesem Grund sei für ihn ein Gehalt in gleicher Höhe wie dasjenige von Frau B als angemessen anzusehen gewesen. Andernfalls hätte sich Herr E mit einem „normalen“ Arbeitnehmer und insbesondere mit Herrn F vergleichen lassen müssen. Dies sei von der Klägerin im Rahmen des Einspruchsverfahrens auch akzeptiert worden. Die gleiche Situation bestehe in den Streitjahren. 93

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 94

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 95

Das FA hat die von der Klägerin in den Streitjahren an Herr E gezahlten SFN-Zuschläge zu Recht als vGA beurteilt. Der Senat geht hierbei in tatsächlicher Hinsicht davon aus, dass Herr E in den Streitjahren als faktischer Geschäftsführer der Klägerin anzusehen war (dazu nachfolgend unter I.). In rechtlicher Hinsicht ist der Senat der Auffassung, dass an einen solchen faktischen Geschäftsführer gezahlte SFN-Zuschläge jedenfalls unter den Umständen des Streitfalls in gleicher Weise grundsätzlich zu einer vGA führen, wie dies nach der Rechtsprechung des BFH bei ordnungsgemäß bestellten Geschäftsführern der Fall ist. Im Streitfall lag hiervon ausgehend eine vGA vor (dazu nachfolgend unter II.). 96

Die vorgenannten Fragen können nach dem gegenwärtigen Sachstand nicht dahinstehen. Wenn Herr E in den Streitjahren nicht als faktischer Geschäftsführer der Klägerin anzusehen und daher die SFN-Zuschläge nicht als vGA zu beurteilen wären, käme in Betracht, dass die vom FA hierfür angesetzte vGA aus einem anderen Rechtsgrund berechtigt war. Das FA geht in der Folge der Außenprüfung davon aus, dass die Vergütungen sowohl von Frau B als auch von Herrn E in Höhe von jeweils 92.032 € als angemessen, die darüber hinausgehenden Vergütungsanteile jedoch nicht mehr als angemessen und damit als vGA anzusehen sind. Soweit Herr E als faktischer Geschäftsführer anzusehen ist, sieht der Senat keine Veranlassung, diese Würdigung, welcher auch die Klägerin nicht entgegentritt, anzuzweifeln. Für den Fall, dass Herr E nicht als faktischer Geschäftsführer anzusehen wäre, erschiene es allerdings nicht ausgeschlossen, dass – wie von der Bp und ihr folgend dem FA geltend gemacht sowie von der Klägerin bestritten ist – das Gehalt von Herrn E nicht in der bisher vom FA angenommenen, sondern lediglich in einer geringeren Höhe als angemessen zu 97

beurteilen und daher insoweit eine höhere vGA als bisher anzusetzen wäre. Das FA ist in seiner bisherigen Würdigung zur Angemessenheit des Gehalts nämlich davon ausgegangen, dass Herr E als faktischer Geschäftsführer in einer vergleichbar verantwortlichen Position wie Frau B tätig war. Die hierfür anzustellende umfassende und umfangreiche Würdigung des Gehalts von Herrn E auf seine Angemessenheit hin auf der Grundlage eines solchen alternativen Sachverhalts hat der Senat jedoch bislang nicht vorgenommen.

I. Der Senat ist in tatsächlicher Hinsicht davon überzeugt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass Herr E in den Streitjahren als faktischer Geschäftsführer der Klägerin anzusehen war. 98

Jemand, der formell nicht als Geschäftsführer einer GmbH bestellt ist, kann nach der finanzgerichtlichen sowie der zivil- und strafrechtlichen Rechtsprechung gleichwohl als sog. faktischer Geschäftsführer anzusehen sein. Über die anzuwendenden Kriterien besteht zwar eine beträchtliche Unsicherheit (vgl. etwa Haas/Ziemons in Michalski, GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 43 Rz. 28, m.w.N.). Nach der Rechtsprechung kommt es für die Beurteilung jedoch letztlich darauf an, wie sich das Auftreten des Betreffenden nach dem Gesamterscheinungsbild darstellt (vgl. vgl. etwa BGH, Urteile vom 27.6.2005 II ZR 113/03, ZIP 2005, 1414; vom 21.3.1988 II ZR 194/87, BGHZ 104, 44; FG Köln, Urteil vom 12.9.2005 8 K 5677/01, EFG 2006, 86). Entscheidend ist hierbei, dass der Betreffende die Geschicke der Gesellschaft maßgeblich in die Hand genommen und ihre Geschäfte wie ein Geschäftsführer geführt hat (vgl. etwa BGH in BGHZ 104, 44). Hierbei genügt nicht eine bloße interne Einwirkung auf den satzungsmäßigen Geschäftsführer. Erforderlich ist vielmehr ein eigenes Handeln des Betreffenden im Außenverhältnis (vgl. etwa BGH, Urteil vom 25.2.2002 II ZR 196/00, BGHZ 150, 61; BGH in BGHZ 104, 44; FG Köln in EFG 2006, 86). Es ist diesbezüglich allerdings nicht erforderlich, dass er den satzungsmäßigen Geschäftsführer völlig verdrängt und sich allgemein an dessen Stelle setzt (vgl. etwa BGH in BGHZ 104, 44; in BGHZ 150, 61; in ZIP 2005, 1414). Da eine GmbH mehrere Geschäftsführer haben kann, genügt es, dass der Betreffende in maßgeblichem Umfang Geschäftsführungsfunktionen übernommen hat, wie sie nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag für den Geschäftsführer oder Mitgeschäftsführer kennzeichnend sind (vgl. etwa BGH in BGHZ 104, 44). Das vom FA in der Einspruchsentscheidung angesprochene „Übergewicht“ bzw. eine „überragende Stellung“ des Betreffenden sind danach nicht erforderlich, was der Senat auch für zutreffend hält. Bezüglich der Frage, welche konkrete Tätigkeit der Betreffende übernommen haben muss, gibt es zwar – allerdings ausgehend von dem o.g. und tatsächlich nicht bestehenden Erfordernis einer „überragenden Stellung“ – die in der Einspruchsentscheidung vom FA angeführte Rechtsprechung, in welcher ausgeführt wird, selbst nach strenger Auffassung genüge es, wenn von acht klassischen Merkmalen im Kernbereich der Geschäftsführung mindestens sechs erfüllt seien. Als diese acht Merkmale werden dort aufgeführt: Bestimmung der Unternehmenspolitik, Unternehmensorganisation, Einstellung von Mitarbeitern, Gestaltung der Geschäftsbeziehungen zu Vertragspartnern, Verhandlung mit Kreditgebern, Gehaltshöhe, Entscheidung der Steuerangelegenheiten, Steuerung der Buchhaltung (so BayObLG, Urteil vom 20.2.1997 5 St RR 159/06, BB 1997, 850). In der vom Senat für zutreffend angesehenen Rechtsprechung des BGH heißt es jedoch lediglich allgemein, erforderlich sei ein „üblicherweise“ der Geschäftsführung zuzurechnendes Handeln, welches die o.g. Kriterien erfüllt (vgl. etwa BGH in BGHZ 104, 44 und in BGHZ 150, 61). Hierzu ist letztlich zu beurteilen, welche Geschäftsführungsaufgaben in der konkreten Gesellschaft von einem Geschäftsführer wahrzunehmen waren (vgl. etwa FG Köln in EFG 2006, 86). 99

Der Senat ist davon überzeugt, dass Herr E in den Streitjahren in einer Weise neben der formal bestellten Geschäftsführerin Frau B tätig war, welche die vorgenannten Voraussetzungen erfüllte. Dies folgert der Senat aus den folgenden Indizien: Bereits nach 100

dem „Vertrag über die Tätigkeitsvergütung“ vom 30.9.1991 gehörte zu den Aufgaben von Herrn E auch die Mitwirkung an der Geschäftsführung. Nachdem Herr E als Sohn von Frau B und Mehrheitsgesellschafter offenbar seit diesem Zeitpunkt in das Unternehmen und seine Tätigkeit dort hineinwuchs, wurden mit inhaltsgleichen Vereinbarungen vom 1.6.1995 für beide die gleichen Vergütungen (Festgehalt und Tantieme sowie Höchstbetrag für die Jahresgesamtbezüge) festgelegt, welche sich auch bis heute nicht geändert haben. Das spricht dafür, dass seitdem beide in ihrem Status und ihrer Verantwortlichkeit für die Gesellschaft gleichgestellt werden sollten. Dass seit der Vereinbarung aus 1991 keine weiteren Vereinbarungen mit Herr E über dessen konkrete Tätigkeit geschlossen wurden, hindert diese Annahme nicht. Dies relativiert sich zudem unter dem Gesichtspunkt, dass auch für Frau B nur sehr knappe Vereinbarungen über ihre Stellung als Geschäftsführerin vorliegen. Ein erhebliches Indiz ist außerdem, dass die Klägerin in der Vergangenheit die Würdigung des FA akzeptiert hat bzw. beide einvernehmlich davon ausgingen, neben Frau B sei auch Herr E als ihr Geschäftsführer anzusehen. Dies gilt insbesondere für die vorangegangene Außenprüfung, in welcher für die Jahre 1996 bis 2001 die Angemessenheit der Gehälter von Herrn E und Frau B auf dieser Grundlage und im Wesentlichen in gleicher Weise beurteilt wurde. Daran ändert auch nichts, dass die Bp seinerzeit annahm, die Aufgaben hätten auch durch einen Geschäftsführer wahrgenommen werden können, Herr E und Frau B hätten sie sich jedoch geteilt. Auch dieser von der Bp angenommene Sachverhalt, welchen die Klägerin seinerzeit akzeptiert hat, beinhaltete vielmehr, dass beide im Grundsatz zu gleichen Teilen geschäftsführende Aufgaben ausgeübt haben. Letztlich hat die Klägerin die Stellung von Herrn E als Geschäftsführer erst bestritten, als es um die hier in Rede stehenden SFN-Zuschläge ging. Dieses Verhalten der Klägerin in der Vergangenheit spricht dafür, dass die seinerzeitige Würdigung des FA zutraf und Herr E tatsächlich wie ein Geschäftsführer der Klägerin tätig war. Es bestehen auch keine Anhaltspunkte, dass sich diese Gegebenheiten in den Streitjahren geändert haben könnten. Entgegen der Auffassung der Klägerin steht der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung der vorgenannten Beurteilung nicht entgegen. Dieser Grundsatz hindert nicht, ein Verhalten des Steuerpflichtigen aus der Vergangenheit als Indiz dafür heranzuziehen, wie sich der Sachverhalt in tatsächlicher Hinsicht in der Vergangenheit dargestellt und wie er sich fortentwickelt hat.

Auch die Klägerin selbst bestreitet nicht, dass Herr E in vielfältiger und erheblicher Weise im Außenverhältnis für sie tätig geworden ist. So habe stets er die abendlichen Veranstaltungen in der Diskothek überwacht und über dort ggf. zu ergreifende Maßnahmen entschieden. Auch sei er im Kontakt mit Geschäftspartnern tätig gewesen. Die Tätigkeiten, welche in der von der Klägerin im vorliegenden Klageverfahren eingereichten Aufstellung enthalten sind, sind ebenfalls nicht etwa lediglich von untergeordneter Bedeutung. Das Vorbringen der Klägerin beschränkt sich im Kern darauf, dass sie behauptet, Herr E sei stets auf Weisung von Frau B und quasi lediglich als ihr Assistent tätig geworden. Allein sie habe die jeweiligen Entscheidungen getroffen, welche er dann jeweils ausgeführt habe. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin hierzu sogar (lediglich) geltend gemacht, Frau B habe die Tätigkeiten an Herrn E delegiert und sich hierbei stets eine Letztentscheidung vorbehalten. Das vorstehende Vorbringen der Klägerin glaubt der Senat aufgrund der im Streitfall gegebenen und bereits dargestellten Umstände nicht. Dies gilt umso mehr, als Herr E als Mehrheitsgesellschafter letztlich in der Lage war, die maßgeblichen Entscheidungen für die Klägerin und mit Bindung für Frau B zu treffen. Der Senat geht hierbei zwar entsprechend dem Vorbringen der Klägerin davon aus, dass Frau B als „Patriarchin“ des Betriebs und aufgrund ihrer Stellung als Eigentümerin der genutzten Räumlichkeiten eine starke Stellung innehatte. Das ändert jedoch nichts daran, dass Herr E als Mehrheitsgesellschafter ebenfalls einen erheblichen Einfluss auf die Klägerin hatte, zumal auch die Klägerin selbst vorgetragen hat, Herr E hätte sich jederzeit zum Geschäftsführer bestellen lassen können und habe dies

bisher lediglich aus fehlendem Interesse an dieser Tätigkeit unterlassen. Der Senat geht angesichts dessen davon aus, dass die Einflussmöglichkeiten von Herrn E und Frau B zumindest gleichwertig waren. Die Klägerin hat ihre Vorbringen zum weisungsgebundenen Tätigwerden von Herrn E bzw. dem Letztentscheidungsvorbehalt von Frau B auch weder näher substantiiert noch hierfür Beweis etwa durch Benennung von Zeugen angeboten.

Insgesamt geht der Senat davon aus, dass Herr E die Geschäfte der Klägerin jedenfalls in den Bereichen der Organisation und Durchführung der abendlichen Veranstaltungen, der Einstellung und Leitung des Personals sowie der Beziehungen zu Lieferanten und weiteren Geschäftspartnern in selbständiger oder jedenfalls gleichrangig neben Frau B stehender Verantwortung und Entscheidungsbefugnis führte. Die vorgenannten Bereiche sind bei dem Unternehmensgegenstand der Klägerin – Betrieb einer Diskothek – auch wesentliche Tätigkeitsbereiche eines Geschäftsführers im Bereich der „laufenden“ Geschäfte. Dass Frau B nach der Anschauung des Prozessbevollmächtigten der Klägerin ggf. alleine für die Buchhaltung und die Steuerangelegenheiten zuständig war, ändert daran nichts. Ebenfalls würde sich nichts dadurch ändern, wenn entsprechend dem Vorbringen der Klägerin Frau B möglicherweise maßgeblich über etwaige Investitionsentscheidungen der Klägerin entschied und ggf. auch die diesbezüglichen Investitionen (über Einlagen) tätigte. Über eine Einlage von Frau B i.H.v. 830.000 DM liegt etwa ein Gesellschafterbeschluss vom 27.12.2001 vor. Dies würde zwar außergewöhnliche Entscheidungen der Unternehmenspolitik betreffen, jedoch die geschäftsführende Tätigkeit von Herrn E im Bereich der „laufenden“ Geschäfte unberührt lassen. Nach dem Gesamterscheinungsbild war Herr E damit als faktischer Geschäftsführer neben Frau B anzusehen.

102

II. Entgegen der Auffassung der Klägerin führten aufgrund der Stellung von Herrn E als faktischer Geschäftsführer die an ihn gezahlten SFN-Zuschläge zu vGA.

103

Hierbei geht der Senat davon aus, dass trotz fehlender schriftlicher Vereinbarung über die SFN-Zuschläge eine entsprechende konkludente Vereinbarung über deren Zahlung dadurch geschlossen wurde, dass solche Zuschläge in ständiger Praxis an Herrn E und – nach dem vom FA nicht bestrittenen Vorbringen der Klägerin – an sämtliche anderen Mitarbeiter außer Frau B gezahlt wurden. Es war daher keine vGA schon unter dem Gesichtspunkt eines formellen Fremdvergleichs und dort wegen einer fehlenden klaren und eindeutigen Vereinbarung anzunehmen.

104

Es liegt jedoch unter materiellen Gesichtspunkten eine vGA vor.

105

1. Eine vGA i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG liegt bei einer Kapitalgesellschaft vor bei einer Vermögensminderung oder einer verhinderten Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (vgl. etwa BFH-Urteil vom 19.3.1997 I R 75/96, BStBl II 1997, 577).

106

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sind gesonderte Vergütungen, die eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer für die Ableistung von Überstunden zahlt, aus steuerrechtlicher Sicht regelmäßig vGA. Diese Beurteilung beruht auf 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

107

muss, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus erfordert. Eine gesonderte Vergütung zusätzlicher Arbeitszeiten verträgt sich mit diesem Aufgabenbild nicht, weshalb sie regelmäßig als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen ist. Das gilt in besonderem Maße dann, wenn die zusätzliche Vergütung nur für Arbeiten an Sonn- und Feiertagen und zur Nachtzeit gezahlt wird, da dann die Annahme gerechtfertigt ist, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen die in § 3b EStG vorgesehene Steuervergünstigung verschafft werden soll (vgl. etwa BFH-Urteil in BStBl II 1997, 577; vom 14.7.2004 I R 24/04, BFH/NV 2005, 247). Dies gilt im Grundsatz gleichermaßen für beherrschende wie für nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer (vgl. etwa BFH-Urteil vom 27.3.2001 I R 40/00, BStBl II 2001, 655). Des Weiteren gilt die vorgenannte Beurteilung auch für Fälle, in denen mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer keine Gewinnbeteiligung vereinbart ist (vgl. ebenfalls etwa BFH-Urteil in BStBl. II 2001, 655).

Die genannte Rechtsprechung besagt jedoch nicht, dass die Zahlung von Sonn- und Feiertagszuschlägen an einen Gesellschafter-Geschäftsführer stets als vGA einzustufen ist. Vielmehr kann eine entsprechende Vereinbarung im Einzelfall durch überzeugende betriebliche Gründe gerechtfertigt sein, die geeignet sind, die Vermutung für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zu entkräften. Dann liegt keine vGA vor. Dies hat der BFH bisher in Fällen angenommen, in denen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit nicht nur dem Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch gesellschaftsfremden Arbeitnehmern in vergleichbarer Position gewährt wurden (vgl. BFH-Urteile vom 14.7.2004 I R 111/03, BStBl II 2005, 307; vom 3.8.2005 I R 7/05, BFH/NV 2006, 131). Diese Beurteilung beruht auf dem Gedanken, dass auch dann, wenn eine zu beurteilende Regelung im allgemeinen Wirtschaftsleben unüblich ist oder aus anderen Gründen regelmäßig zur vGA führt, im Einzelfall dennoch eine vGA zu verneinen sein kann, wenn die Regelung einem betriebsinternen Fremdvergleich standhält. Das weist nämlich darauf hin, dass die Vereinbarung in dem betreffenden Unternehmen auf betrieblichen Gründen beruhe (vgl. BFH-Urteile in BStBl II 2005, 307; in BFH/NV 2006, 131).

Ob eine Vereinbarung nach diesen Grundsätzen ausschließlich betrieblich oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, hat im gerichtlichen Verfahren in erster Linie das Finanzgericht als Tatsacheninstanz anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 14.7.2004 I R 111/03, BStBl II 2005, 307).

2. Die vorgenannte Rechtsprechung ist vom BFH bisher ausschließlich auf formal bestellte Geschäftsführer angewendet worden. Der Senat ist jedoch der Auffassung, dass sie jedenfalls unter den Umständen des Streitfalls auch auf einen faktischen Geschäftsführer anzuwenden ist.

Zwar knüpft die Rechtsprechung an die Stellung als faktischer Geschäftsführer zunächst einmal haftungsrechtliche Folgen. So hat auch ein faktischer Geschäftsführer die steuerlichen Pflichten der Gesellschaft in gleicher Weise zu erfüllen wie der formal bestellte Geschäftsführer (s. § 35 AO). Gleiches gilt für bestimmte zivilrechtliche Pflichten und die strafrechtliche Verantwortung (siehe hierzu etwa Weimar, GmbHR 1997, 473, 477 ff. und ders., GmbHR 1997, 538 ff.; Haas/Ziemons in Michalski, GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 43 Rz. 26, jeweils m.w.N.). Ob die vom BFH für seine o.g. Rechtsprechung angeführte Verpflichtung des formal bestellten Geschäftsführers, ohne gesonderte Vergütung außerhalb der üblichen Arbeitszeiten seiner Tätigkeit nachzugehen, auch für einen faktischen Geschäftsführer gilt, erscheint angesichts dessen nicht klar und auch nicht unbedingt zwingend. Nach Auffassung des Senats kann das jedoch dahinstehen. Er hält die Rechtsprechung des BFH nämlich

unabhängig hiervon für anwendbar, und zwar aufgrund der folgenden Überlegung: Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde jemanden, der für die Gesellschafter als faktischer Geschäftsführer tätig ist, nicht in dieser informellen Position belassen. Vielmehr würde er ihn ordnungsgemäß als Geschäftsführer anstellen und ihn als solchen bestellen. Bei einer solchen formalen An- und Bestellung würde er ihm – aus den Gründen, welche der o.g. Rechtsprechung zugrunde liegen – grundsätzlich auch keine SFN-Zuschläge gewähren. Es hält daher einem Fremdvergleich insgesamt nicht stand, wenn eine Gesellschaft eine tatsächlich wie ein Geschäftsführer tätige Person in der informellen Stellung als faktischer Geschäftsführer belässt und ihr SFN-Zuschläge gewährt.

Dies gilt jedenfalls unter den Umständen des Streitfalls. Herr E als faktischer Geschäftsführer war hier vergütungsmäßig vollständig mit der formal bestellten Geschäftsführerin Frau B gleichgestellt. In einem solchen Fall erscheint es nicht fremdvergleichsgerecht, wenn dem faktischen Geschäftsführer, nicht aber dem formal bestellten Geschäftsführer SFN-Zuschläge gezahlt werden. 112

Allerdings gilt diese Beurteilung – entsprechend der o.g. Rechtsprechung – lediglich als Grundsatz und mit der o.g. vom BFH angesprochenen Möglichkeit einer ausnahmsweisen Rechtfertigung. 113

3. Ausgehend hiervon waren die SFN-Zuschläge an Herrn E als vGA zu beurteilen. Die Vermutung einer vGA greift für die an ihn gezahlten SFN-Zuschläge ein. Es sind keine überzeugenden betrieblichen Gründe dafür ersichtlich, welche geeignet wären, die Vermutung für eine Veranlassung der Zuschläge im Gesellschaftsverhältnis zu entkräften. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist eine solche Entkräftung im Streitfall insbesondere nicht über einen betriebsinternen Fremdvergleich möglich. Zwar wurden nach dem Vorbringen der Klägerin sämtlichen Arbeitnehmern außer Frau B entsprechende Zuschläge gewährt. Diese waren jedoch nicht in vergleichbarer Position beschäftigt. Dies gilt nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin insbesondere für Herrn F als weiteren fest angestellten Arbeitnehmer. Für die überwiegend beschäftigten Aushilfen gilt das erst recht. Von der Position her vergleichbar mit Herrn E war allein Frau B als formal bestellte Geschäftsführerin, welche jedoch gerade keine Zuschläge erhielt. 114

Zwar dürfte es bei dem Unternehmensgegenstand der Klägerin betrieblich notwendig gewesen sein, dass Herr E außerhalb der regulären Arbeitszeiten tätig war. In einer solchen betrieblichen Notwendigkeit ist jedoch kein betrieblicher Grund zur Entkräftung der o.g. Vermutung zu sehen. Die Rechtsprechung des BFH stellt gerade nicht auf eine solche betriebliche Notwendigkeit ab, Tätigkeiten zur Nachtzeit etc. auszuführen. Vielmehr stellt sie darauf ab, ob die betrieblichen Verhältnisse im Einzelfall den Rückschluss zulassen, dass die in allgemeiner Hinsicht als unüblich anzusehenden Zuschläge im Einzelfall doch nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Hierfür kann allein eine betriebliche Notwendigkeit der Nacharbeiten nicht genügen. Die Rechtsprechung des BFH beruht ja gerade darauf, dass es grundsätzlich zum Aufgabenbild eines Geschäftsführers gehört, Arbeiten auch außerhalb der üblichen Arbeitszeiten ohne zusätzliche Vergütung zu erledigen. Es ist nicht anzunehmen, dass der BFH hierbei nur solche Arbeiten gemeint hat, deren Erledigung außerhalb der üblichen Arbeitszeiten nicht betrieblich notwendig ist. Vielmehr stellt es gerade den Normalfall dar, dass Arbeiten deswegen außerhalb der üblichen Arbeitszeiten erbracht werden, weil dies betrieblich notwendig ist. 115

III. Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin (§ 135 Abs. 1 FGO). 116

IV. Die Revision war zuzulassen. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). In der Rechtsprechung des BFH ist bislang nicht geklärt, ob die Grundsätze zur Annahme von vGA bei an Gesellschafter-Geschäftsführern gezahlten SFN-Zuschlägen auch auf faktische Geschäftsführer anwendbar sind.

... ..