

Urteil vom 24. Oktober 2024, I R 36/22

(Tantiemезahlungen an den Minderheitsaktionär als verdeckte Gewinnausschüttungen)

ECLI:DE:BFH:2024:U.241024.IR36.22.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, AktG § 112, KStG VZ 2012 , KStG VZ 2013 , KStG VZ 2014 , KStG VZ 2015 , KStG VZ 2016

vorgehend FG Nürnberg, 19. Juli 2022, Az: 1 K 1489/20

Leitsätze

Eine Vergütungsvereinbarung zwischen einer AG und einem Vorstandsmitglied, das zugleich Minderheitsaktionär der AG ist, genügt nur dann dem Fremdvergleich nicht, wenn die Umstände des Einzelfalles eindeutig darauf schließen lassen, dass sich der Aufsichtsrat bei der Vergütungsvereinbarung einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds ausgerichtet hat. Davon ist bei einem Aufsichtsrat, der mit Personen besetzt ist, die dem als Minderheitsaktionär beteiligten Vorstandsmitglied nicht nahestehen, nur auf der Grundlage besonderer Umstände auszugehen.

Tenor

Die Revision der Klägerin wird hinsichtlich des Bescheids zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2013 sowie der Bescheide zur gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 und auf den 31.12.2014 als unbegründet zurückgewiesen.

Im Übrigen wird auf die Revision der Klägerin das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 19.07.2022 - 1 K 1489/20 aufgehoben und es wird die Sache an das Finanzgericht Nürnberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die steuerliche Behandlung von Gewinn- und Umsatztantiemen, die der alleinvertretungsberechtigte Vorstand (zugleich ein Minderheitsaktionär) einer AG als Vorstandsvergütung erhalten hat.
- 2 Unternehmensgegenstand der im Jahr 2001 ursprünglich unter einer anderen Firma gegründeten Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer AG, war in den Jahren 2012 bis 2016 (Streitjahre) die Verwaltung und Verwertung eigenen Vermögens, insbesondere der Erwerb und die Veräußerung von Grundbesitz, sowie die Vorbereitung und Durchführung von Bauvorhaben. Alleinvertretungsberechtigter Vorstand (in den Streitjahren zugleich zu 1/3 als Aktionär an der Klägerin beteiligt) war durchgehend K; dieser war von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs befreit. Dem Aufsichtsrat gehörten in den Streitjahren der Vorsitzende P, der stellvertretende Vorsitzende D und F an; P und F waren zudem als Aktionäre zu je einem Drittel an der Klägerin beteiligt.
- 3 Nach der Satzung der Klägerin bedürfen Beschlüsse im Aufsichtsrat und im Vorstand der einfachen Mehrheit.
- 4 Zwischen der Klägerin und K bestand ein Vorstands-Anstellungsvertrag, der unter anderem vorsah, dass K gewinn- und umsatzabhängige Zahlungen erhalten sollte. Im Einzelnen war folgendes bestimmt:
"Die Vergütung des Vorstands [K] berechnet sich aus dem erwirtschafteten Jahresgewinn vor Abzug der Kosten des

Vorstands.

Vom Gewinn vor Abzug Kosten Vorstand bis € 250.000: 40 %

Vom Gewinn vor Abzug Kosten Vorstand über € 250.000: 10 %

mindestens jedoch € 50.000 in 12 gleichen Monatsbeträgen (Fixum).

Zusätzlich erhält [K] eine Umsatzprovision in Höhe von 1 % aus dem jeweiligen Verkaufsumsatz aus Immobilienverkäufen, unabhängig davon, ob die Verkäufe nur überwacht oder selbst bewirkt werden."

- 5 Im Zuge einer Außenprüfung änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) unter anderem die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide der Streitjahre. Das FA qualifizierte hierbei die an K gezahlten Vergütungen insgesamt (Umsatzbeteiligung [nach Abzug des Fixums]) beziehungsweise teilweise (Gewinnbeteiligung) als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA).
- 6 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Nürnberg ging in seinem Urteil vom 19.07.2022 - 1 K 1489/20 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2023, 504) unter anderem davon aus, das FA habe die Umsatzbeteiligung zu Recht als vGA qualifiziert. Die vom Bundesfinanzhof (BFH) hierzu entwickelten Rechtsgrundsätze beanspruchten auch Geltung für den Minderheitsaktionär einer AG.
- 7 Mit ihrer Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie ist der Auffassung, dass die wesentlichen Unterschiede zwischen einer GmbH und einer AG, die bei der Vereinbarung der Vorstandsvergütung von einem mit fremden Dritten besetzten Aufsichtsrat vertreten werde, vom FG nicht zutreffend gewürdigt worden seien.
- 8 Die Klägerin beantragt,
unter Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und der Einspruchsentscheidung vom 29.10.2020 die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2012 bis 2016 sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2013 sowie des vortragsfähigen Gewerbeerlustes zum 31.12.2013 und zum 31.12.2014, jeweils vom 24.09.2019, dahingehend zu ändern, dass mit Ausnahme eines Betrages von 6.950 € im Jahr 2014 keine vGA im Hinblick auf das Gehalt des Vorstands angesetzt werden.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist hinsichtlich des Bescheids zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2013 sowie der Bescheide zur gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeerlustes auf den 31.12.2013 und auf den 31.12.2014 unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), da es sich insoweit um nicht mit Erfolg anfechtbare Folgebescheide handelt (dazu 1.). Im Übrigen ist die Revision begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Soweit die Vorinstanz die den Zahlungen der Umsatzbeteiligungen zugrunde liegende Vereinbarung als nicht fremdüblich qualifiziert hat, kann die Entscheidung keinen Bestand haben, da sie auf einer unvollständigen Würdigung aller für den Fremdvergleich maßgeblichen Gesichtspunkte beruht (dazu 2. und 3.). Am gleichen Mangel leidet auch die Entscheidung des FG zur Gewinnbeteiligung (dazu 4.).
- 11 1. Dem Bescheid zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2013 kommt aufgrund der Regelungen des § 10d Abs. 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (KStG) die Wirkung eines Folgebescheids zu. Die vorgenannten Vorschriften ordnen die entsprechende Anwendung des § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung an, wonach Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheids, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids angegriffen werden können. Einsprüche und Klagen gegen Folgebescheide, die auf Einwendungen gegen die Grundlagenbescheide gestützt werden, sind daher unbegründet (Senatsurteil vom 15.03.2021 - I R 1/18, Betriebs-Berater 2021, 2337). Für die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeerlustes auf

den 31.12.2013 und auf den 31.12.2014 gilt aufgrund der Regelung in § 35b Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (GewStG) nichts anderes.

- 12** 2. a) Unter einer vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG (für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG) auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats seit Urteil vom 16.03.1967 - I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 07.08.2002 - I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 08.09.2010 - I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119; Senatsurteil vom 22.05.2024 - I R 2/21, BFH/NV 2024, 1337).
- 13** b) Diese Maßstäbe gelten im Grundsatz auch im Verhältnis einer AG zu ihren Aktionären, insbesondere gelten sie für die steuerrechtliche Beurteilung von Vergütungsvereinbarungen mit Vorstandsmitgliedern, die zugleich Aktionäre sind (vgl. Senatsurteile vom 15.12.1971 - I R 76/68, BFHE 104, 530, BStBl II 1972, 436; vom 15.12.1971 - I R 5/69, BFHE 104, 524, BStBl II 1972, 438; vom 18.12.2002 - I R 93/01, BFH/NV 2003, 946). Allerdings können die Rechtsregeln, die im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Behandlung von Vereinbarungen mit Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH entwickelt wurden, nicht uneingeschränkt auf den Bereich der AG übertragen werden. Insbesondere kann eine Vereinbarung mit einem Mehrheitsaktionär, der zugleich Vorstandsmitglied der AG ist, nicht ohne Weiteres mit der Vereinbarung einer GmbH gegenüber ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer gleichgesetzt werden. Dem stehen die strukturellen Unterschiede in den Entscheidungsstrukturen zwischen einer AG und einer GmbH entgegen, die im Bereich der Veranlassungsprüfung Wirkkraft haben (so im Ansatz auch Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 49 f.). So wird die AG gemäß § 112 des Aktiengesetzes (AktG) bei Rechtsgeschäften mit ihren Vorstandsmitgliedern von ihrem Aufsichtsrat vertreten, wodurch eine Wahrung der Interessen der Gesellschaft eher gewährleistet ist als bei Verträgen zwischen einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter. Denn gemäß § 87 Abs. 1 Satz 1 AktG hat der Aufsichtsrat bei der Festsetzung der Gesamtbezüge des einzelnen Vorstandsmitglieds (Gehalt, Gewinnbeteiligungen, Provisionen und andere) dafür zu sorgen, dass diese in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben und Leistungen des Vorstandsmitglieds sowie zur Lage der Gesellschaft stehen und die übliche Vergütung nicht ohne besondere Gründe übersteigen. Gleichwohl kann im Einzelfall eine vertragliche Gestaltung im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und ihrem Vorstandsmitglied, das zugleich Mehrheitsaktionär ist, einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds und nicht auf einen gerechten Ausgleich der beiderseitigen Interessen ausgerichtet sein. In einem solchen Fall liegt auch bei einer AG eine vGA vor (Senatsurteile vom 15.12.1971 - I R 76/68, BFHE 104, 530, BStBl II 1972, 436; vom 15.12.1971 - I R 5/69, BFHE 104, 524, BStBl II 1972, 438; vom 18.12.2002 - I R 93/01, BFH/NV 2003, 946).
- 14** c) Die in der --Mehrheitsaktionäre betreffenden-- Senatsrechtsprechung herausgestellten Besonderheiten sind auch dann zu beachten, wenn es um die Beurteilung von Vereinbarungen zwischen der AG und einem Vorstandsmitglied geht, das "lediglich" Minderheitsaktionär ist. In dieser Konstellation ist eine Beherrschungssituation nicht gegeben. Insbesondere verfügt der Minderheitsaktionär nicht über die für die Wahl der Aufsichtsratsmitglieder erforderliche Mehrheit in der Hauptversammlung (vgl. die Satzung der Klägerin sowie § 101 Abs. 1 Satz 1, § 133 Abs. 1 AktG; s.a. Grundmann in Hirte/Mülbert/Roth, Großkommentar AktG, 5. Aufl., § 133 Rz 105) und hat folglich nicht ohne Weiteres die Möglichkeit, ihm genehme und seinen Wünschen geneigte Personen zu Aufsichtsratsmitgliedern zu wählen (vgl. Senatsurteil vom 15.12.1971 - I R 5/69, BFHE 104, 524, BStBl II 1972, 438). Darüber hinaus sind auch die Einflussmöglichkeiten des Minderheitsaktionärs geringer als die Einflussmöglichkeiten des Minderheitsgesellschafters einer GmbH. Dies folgt insbesondere aus der Stellung des Aufsichtsrats einer AG nach § 112 AktG und hat zur Konsequenz, dass auch eine Vereinbarung mit dem zum Vorstand bestimmten Minderheitsaktionär dem materiellen Fremdvergleich nur dann nicht genügt, wenn die Umstände des Einzelfalles eindeutig ergeben, dass sich der Aufsichtsrat einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds ausgerichtet hat (vgl. zu Beherrschungssituationen Senatsurteil vom 18.12.2002 - I R 93/01, BFH/NV 2003, 946; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 118; s.a. Janssen/Rehfeld, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 13. Aufl., Rz 466). Eine einseitige Ausrichtung an Interessen des Vorstandsmitglieds dürfte bei einem Aufsichtsrat, der mit Personen besetzt ist, die dem Vorstand nicht nahestehen (s. zur Abgrenzung die Fallsituation im Urteil des FG

Düsseldorf vom 24.04.2024 - 7 K 113/21 K,G, EFG 2024, 1227 [dazu Dörnhaus, EFG 2024, 1232] betreffend den Fall eines Mehrheitsaktionärs [94 %] und einem mit Familienangehörigen besetzten Aufsichtsrat, anhängige Nichtzulassungsbeschwerde I B 15/24), nur ausnahmsweise in Betracht kommen. Denn wirtschaftlich betrachtet stehen sich in einer solchen Konstellation Personen gegenüber, die sich fremd sind und die typischerweise unterschiedliche Interessen verfolgen.

- 15** d) Die Gesamtwürdigung der für den Fremdvergleich erheblichen Anhaltspunkte obliegt im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem FG. Dessen Wertung kann im Revisionsverfahren daher nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist oder ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Ist beides nicht der Fall, ist der BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch dann an die Beurteilung des FG gebunden, wenn eine abweichende Würdigung des Veranlassungszusammenhangs gleichermaßen möglich oder nahe liegend ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 23.07.2003 - I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; vom 06.04.2005 - I R 15/04, BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196; vom 19.10.2005 - I R 40/04, BFH/NV 2006, 822; vom 09.12.2010 - I R 28/09, BFH/NV 2011, 850).
- 16** Bei seiner Gesamtwürdigung hat das FG alle für den Fremdvergleich maßgeblichen Umstände zu berücksichtigen. Deshalb ist die Gesamtwürdigung materiell-rechtlich fehlerhaft und für das Revisionsgericht nicht bindend, wenn die Tatsacheninstanz die maßgeblichen Umstände nicht vollständig oder ihrer Bedeutung entsprechend in ihre Überzeugungsbildung einbezieht (vgl. Senatsurteil vom 19.10.2005 - I R 40/04, BFH/NV 2006, 822; s. --zu vergleichbaren Zusammenhängen-- auch BFH-Urteile vom 12.05.2009 - IX R 46/08, BFHE 225, 112, BStBl II 2011, 24; vom 18.06.2015 - VI R 77/12, BFHE 250, 132, BStBl II 2015, 903; vom 04.10.2016 - IX R 8/16, BFHE 255, 259, BStBl II 2017, 273; vom 21.06.2017 - V R 4/17, BFHE 259, 146, BStBl II 2018, 370).
- 17** 3. Nach diesen Maßstäben kann das FG-Urteil, soweit dort (bei "nicht überhöhter Gesamtausstattung") die gezahlten Umsatzbeteiligungen in voller Höhe als vGA qualifiziert wurden, keinen Bestand haben. Die Würdigung der Vorinstanz ist unvollständig.
- 18** a) Das FG hat sich bei seiner Würdigung nicht mit der Frage befasst, ob sich der Aufsichtsrat, der von K nicht beherrscht war, einseitig an den Interessen des von den Tantiemehzahlungen begünstigten Aktionärs (K) orientiert hat. Vielmehr ist das FG im Ausgangspunkt rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass bei Vereinbarungen der AG mit dem Minderheitsaktionär-Vorstand letztlich nur die "normalen" --zu GmbH-Gesellschaftern entwickelten-- vGA-Grundsätze anzuwenden seien. Wenn es für die betreffende vGA-Komponente nicht auf eine Beherrschungssituation in einer (GmbH-)Gesellschafterversammlung ankomme, müssten diese Grundsätze gleichlaufend für den Minderheitsaktionär gelten, wenn der Beschluss im Aufsichtsrat getroffen werde.
- 19** Grundsätzlich relativiert aber erst eine Beherrschungssituation im Aufsichtsrat die Rolle des Aufsichtsrats als eines zur Wahrung der Interessen der AG verpflichteten Gremiums und lässt eine einseitige Interessenwahrnehmung zugunsten des begünstigten Vorstandsmitglieds als naheliegend erscheinen. Aus einer fehlenden Beherrschungssituation folgt zwar nicht, dass eine vGA-Prüfung beziehungsweise ein materieller Fremdvergleich bei Vergütungsvereinbarungen mit dem Minderheitsaktionär-Vorstand grundsätzlich unterbleiben kann (so aber Janetzko in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 254; eventuell auch Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 566, 568). Denn der Grund für die Fremdvergleichsprüfung liegt in dem --auch im Streitfall-- gegebenen Beteiligungsverhältnis, das zur Beantwortung der Frage nötigt, ob die zwischen dem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft geschlossene Vereinbarung ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis oder in der betrieblichen Sphäre hat (vgl. Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 287, 292). Allerdings nähern sich durch die "Unabhängigkeit" des Aufsichtsrats die Verhältnisse denen an, wie sie zwischen fremden Dritten bestehen. Und Vereinbarungen zwischen fremden Dritten werden im Ertragsteuerrecht im Grundsatz ohne Fremdvergleichsprüfung der Besteuerung zugrunde gelegt. Dass die Vereinbarung zwischen der Kapitalgesellschaft und einem Minderheitsaktionär-Vorstand unter maßgeblicher Beteiligung eines "unabhängigen" Aufsichtsrats zustande gekommen ist, macht somit wegen der gegebenen Beteiligungssituation die Fremdvergleichsprüfung zwar nicht entbehrlich, jedoch stellt die "Unabhängigkeit" des Aufsichtsrats ein sehr starkes Beweisanzeichen gegen das Vorliegen einer einseitigen Interessenwahrnehmung und damit für die Fremdüblichkeit der Vergütungsvereinbarung dar (so im Ergebnis auch Kohlhepp, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2008, S. 45, wonach bei Handlungen eines mit unabhängigen Personen besetzten Aufsichtsrats Besonderheiten gelten müssen; s.a. Kohlhepp, Der Betrieb 2023, 2968, 2974; Binnewies/Ruske, Die Aktiengesellschaft 2023, 159, 160; in der Tendenz auch Tiedchen, EFG 2023, 507).
- 20** b) Die Zeugenaussagen der Aufsichtsratsmitglieder P und F wurden vom FG --in revisionsrechtlich nicht zu

beanstandender Weise-- zum Zwecke der Auslegung der streitgegenständlichen Vergütungsvereinbarung herangezogen. Die Zeugenaussagen, deren protokollierter oder durch konkrete Bezugnahme auf die Akten einbezogener Inhalt zu den tatsächlichen Feststellungen im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO gehört (vgl. allgemein Senatsurteil vom 23.01.1985 - I R 30/81, BFHE 143, 117, BStBl II 1985, 305), wurden indessen bei der Prüfung, ob die vereinbarten Umsatztantiemen dem materiellen Fremdvergleich genügen, vom FG nicht gewürdigt.

- 21** Das FG hat die Umsatztantieme-Vereinbarung auf der Grundlage der zur GmbH ergangenen Senatsrechtsprechung im Wesentlichen deshalb nicht anerkannt, weil die Tantieme nicht zeitlich und höhenmäßig begrenzt gewesen sei. In seine Würdigung hat das FG indes nicht die übereinstimmenden Zeugenaussagen von P und F einbezogen, dass sie die Umsatztantieme als angemessen betrachtet haben. K als Vorstand sei gehalten gewesen, jedes Immobilienprojekt vorab mit detaillierten Kalkulationen dem Aufsichtsrat zur Genehmigung zu unterbreiten. Nur rentable Projekte seien umgesetzt worden. Bei der Rentabilitätsbeurteilung sei klar gewesen, dass eine 1%ige Umsatzprämie an K zu zahlen sei.
- 22** Soweit der Senat in seiner Rechtsprechung eine Begrenzung der Umsatztantieme verlangt, beruht dies auf der Überlegung, dass solche Tantiemen die Gefahr einer Gewinnabsaugung beziehungsweise "einer die Rendite vernachlässigenden Umsatzsteigerung" in sich bergen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 19.02.1999 - I R 105-107/97, BFHE 188, 61, BStBl II 1999, 321). Solche Risiken bestehen aber nicht, wenn in einem besonders gelagerten Einzelfall die Gewinnträchtigkeit beziehungsweise Rentabilität der Geschäftstätigkeit --unter Berücksichtigung von zu zahlenden Umsatztantiemen-- nach der üblichen betrieblichen Praxis von einem mit unabhängigen Personen besetzten Aufsichtsrat vorab kontrolliert und damit sichergestellt wird. Ob diese Voraussetzungen im Streitfall auf Grundlage der Zeugenaussagen von P und F erfüllt sind, hätte das FG in seine Würdigung einbeziehen müssen.
- 23** c) Der Senat hat in seiner bisherigen Rechtsprechung Umsatztantiemen in GmbH-Strukturen in der Regel als vGA gewürdigt (vgl. Senatsurteil vom 19.02.1999 - I R 105-107/97, BFHE 188, 61, BStBl II 1999, 321; Senatsbeschluss vom 12.10.2010 - I B 70/10, BFH/NV 2011, 301; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 1273; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 685; jeweils m.w.N.). Dies besagt aber nicht, dass diese Vergütungsform bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH generell als vGA anzusehen ist. Eine solche liegt vielmehr dann nicht vor, wenn im Einzelfall besondere Gründe vorliegen, die die Gewährung einer umsatzabhängigen Vergütung ausnahmsweise als sachgerecht erscheinen lassen. Die vom Senat bereits anerkannten "Ausnahmen" (Senatsurteile vom 20.09.1995 - I R 130/94, BFH/NV 1996, 508, zur Aufbauphase des Unternehmens; vom 28.06.2006 - I R 108/05, BFH/NV 2007, 107, zu einem ausschließlich für den Vertrieb zuständigen Geschäftsführer) sind nicht abschließend. Entscheidend ist das Vorliegen besonderer betriebsbezogener Gründe im Einzelfall (Senatsbeschluss vom 09.06.2004 - I B 10/04, BFH/NV 2004, 1424, zu Umsatztantiemen für einen AG-Vorstand, der 35 % der Aktien hielt).
- 24** Neben der Angemessenheitsbeurteilung durch den --nicht von K beherrschten-- Aufsichtsrat hätte das FG insoweit noch weitere Einzelfallumstände in seine Würdigung einbeziehen müssen. Hierzu gehört, dass der Aufsichtsrat mit Personen besetzt war, die offenbar über erhebliche Erfahrung im Wirtschaftsleben verfügt haben (zu diesem Gesichtspunkt z.B. Senatsbeschluss vom 09.06.2004 - I B 10/04, BFH/NV 2004, 1424). Die Aufsichtsratsmitglieder P und F waren zu je einem Drittel selbst an der Klägerin beteiligt und hatten prima facie kein Interesse daran, Gewinne verdeckt und damit disquotat an K auszuschütten. Bei dem nicht an der Klägerin beteiligten Aufsichtsratsmitglied D spricht auf der Grundlage der bisherigen tatrichterlichen Feststellungen nichts dafür, dass dieser einseitig K habe begünstigen wollen.
- 25** 4. Die steuerrechtliche Beurteilung der Gewinnantiente durch das FG kann ebenfalls keinen Bestand haben. Auch insoweit hat das FG die zu GmbH-Konstellationen entwickelten Rechtsgrundsätze auf den Streitfall übertragen, ohne die Strukturunterschiede zwischen AG und GmbH zu berücksichtigen. Zur Klärung der Frage, ob der Aufsichtsrat sich einseitig an den Interessen des K orientiert oder auf einen gerechten Ausgleich der beiderseitigen Interessen abgezielt hat, hätte das FG sowohl die Strukturunterschiede als auch die Zeugenaussagen von P und F in seine Würdigung einbeziehen müssen.
- 26** Zwar hat der BFH in seiner zu GmbH-Strukturen ergangenen Rechtsprechung bei der Vereinbarung und Bemessung von Gewinnantienten die Nichtberücksichtigung erwirtschafteter Verluste als regelmäßig fremdunübliches Verhalten angesehen (Senatsurteil vom 18.09.2007 - I R 73/06, BFHE 219, 72, BStBl II 2008, 314, m.w.N.; Senatsbeschluss vom 04.05.2011 - I B 93/10, BFH/NV 2011, 1920). Jedoch wäre bei der Einzelfallwürdigung in AG-Strukturen wie der vorliegenden zu berücksichtigen, dass etwa der Zeuge F in seiner schriftlichen Stellungnahme die Überlegungen für die Ausgestaltung der Vorstandsvergütung ausführlich dargelegt hat. Danach habe der Aufsichtsrat eine "noch weitergehende Verlustverrechnung bei der Ermittlung der gewinnabhängigen Tantieme"

nicht als notwendig angesehen, weil K in einem wirtschaftlich schlechten Jahr lediglich ein Fixum von 50.000 € zugestanden habe. Dass das FG diese 50.000 € als "echtes", dem K auch in Verlustjahren zustehendes Fixum interpretiert hat, ist angesichts des Wortlauts der vertraglichen Regelung nicht zu beanstanden.

- 27** 5. Da das FG maßgebliche Beweisanzeichen bei seiner Gesamtwürdigung außer Acht gelassen hat, ist die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das Revisionsgericht kann die Durchführung des Fremdvergleichs, die eine Würdigung aller Beweisanzeichen erfordert, nicht selbst vornehmen. Das FG hat daher im zweiten Rechtsgang die Sache insgesamt erneut zu beurteilen.
- 28** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de