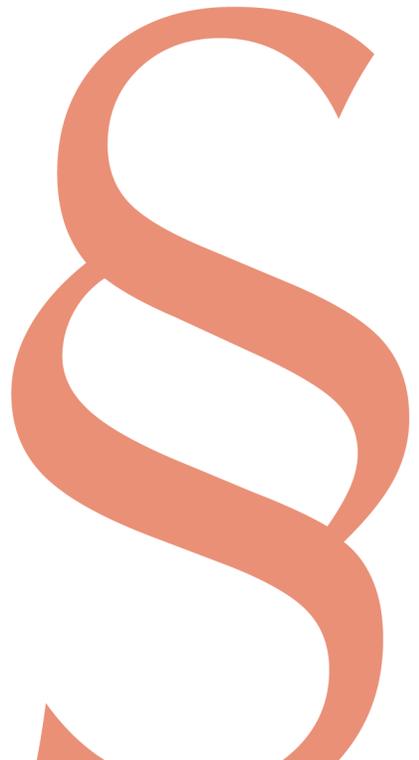


Felix Kampmann

**Gehaltsstrukturuntersuchungen
im Steuerrecht**

Praxis und weitere Beurteilungsansätze zur
Bestimmung der Angemessenheit von
Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen



Felix Kampmann

Gehaltsstrukturuntersuchungen im Steuerrecht

Praxis und weitere Beurteilungsansätze zur
Bestimmung der Angemessenheit von Gesellschafter-
Geschäftsführervergütungen

Neue Juristische Beiträge
Band 91

Ebook (PDF)-Ausgabe:
ISBN 978-3-8316-7439-8 Version: 1 vom 26.03.2019
Copyright© utzverlag 2019

Alternative Ausgabe: Softcover
ISBN 978-3-8316-4257-1
Copyright© utzverlag 2013

Felix Kampmann

Gehaltsstrukturuntersuchungen im Steuerrecht

Praxis und weitere Beurteilungsansätze zur
Bestimmung der Angemessenheit von
Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen



Herbert Utz Verlag · München

Neue Juristische Beiträge

herausgegeben von

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf)

Prof. Dr. Thomas Küffner (Fachhochschule Landshut)

Prof. Dr. Georg Steinberg (EBS Universität für Wirtschaft und Recht Wiesbaden)

Prof. Dr. Fabian Wittreck (Westfälische Wilhelms-Universität Münster)

Band 91



Zugl.: Diss., Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, 2012
D 61

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von Abbildungen, der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen bleiben – auch bei nur auszugsweiser Verwendung – vorbehalten.

Copyright © Herbert Utz Verlag GmbH · 2013

ISBN 978-3-8316-4257-1

Printed in EC
Herbert Utz Verlag GmbH, München
089-277791-00 · www.utzverlag.de

Meinem lieben Vater

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2012/2013 von der Juristischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf als Dissertation angenommen. Vor Veröffentlichung wurde das Literaturverzeichnis auf den Stand März 2013 gebracht. Die Ergebnisse der gegenständlichen Gehaltsstrukturuntersuchungen wurden von dem zunächst untersuchten Erhebungszeitraum 2007/2008 auf den Zeitraum 2011/2012 aktualisiert.

An dieser Stelle möchte ich ganz herzlich Herrn Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, der mir die berufsbegleitende Erstellung der Arbeit ermöglicht und diese betreut hat, bedanken. Auch danke ich ihm, dass er mir in dieser Phase der Doppelbelastung stets den notwendigen Freiraum eingeräumt hat. Herrn Prof. Dr. Ulrich Prinz möchte ich ganz herzlich für die zeitnahe Erstellung des Zweitgutachtens danken.

Mein besonderer Dank gilt meinen Eltern Uta und Dr. Klaus Kampmann, die mich während meiner gesamten Ausbildung vorbehaltlos unterstützt haben und mir stets mit Rat und Tat zur Seite standen. Ihnen ist es auch zu verdanken, dass ich das Promotionsvorhaben realisieren konnte.

Schließlich danke ich denjenigen meiner Freunde und Kollegen, die zur selben Zeit ebenfalls an einer Dissertation an der Heinrich-Heine-Universität gearbeitet haben. Unsere gemeinsamen Arbeitspausen und Gespräche haben die langen Abende und Wochenenden in der Bibliothek wesentlich angenehmer werden lassen.

Düsseldorf, im März 2013

Felix Kampmann

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht	III-IV
Inhaltsverzeichnis	V-IX
Abkürzungsverzeichnis	X-XIV
A. Einleitung und Gang der Darstellung	1
B. Erster Teil	4
Das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	4
I. Systematische Einordnung der vGA	4
II. Definition und Voraussetzungen der vGA	13
III. Rechtsfolgen der vGA	32
IV. Rückabwicklung der vGA	36
V. Beweisrecht bei vGA-Sachverhalten	38
C. Zweiter Teil	45
Die angemessene Gesellschafter-Geschäftsführervergütung	45
I. Die Gesamtvergütung	45
II. Praxis zur Bestimmung der Angemessenheit von Gesellschafter- Geschäftsführervergütungen	46
III. Gehaltsstrukturuntersuchungen als Mittel des externen Betriebs- vergleichs	53
IV. Die Verwendung von Gehaltsstrukturuntersuchungen durch die Finanzverwaltung	88
V. Gehaltsstrukturuntersuchungen in der Rechtsprechung	109
VI. Gehaltsstrukturuntersuchungen in der Beraterpraxis	129
D. Dritter Teil	131
Weitere Beurteilungsansätze zur Bestimmung der Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen	131
I. Einseitige Handlungsformen der Finanzverwaltung	132
II. Kooperative Handlungsformen von Finanzverwaltung und Steuer- pflichtigem	143
III. Vorgehensweise im Gesellschaftsrecht	156
IV. Lösungsansätze des Schrifttums	165
V. Zwischenergebnis	170
VI. Einführung einer „flexiblen“ Nichtaufgriffsgrenzenregelung?	173
E. Vierter Teil	187
Zusammenfassung und Ergebnis	187

F. Anhang	188
I. Tabellarischer Ergebnisvergleich der untersuchten Studien anhand von Beispielfällen.....	188
II. Ergebnisse der untersuchten Studien im grafischen Vergleich	192
Literaturverzeichnis	196

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	III-IV
Inhaltsverzeichnis	V-IX
Abkürzungsverzeichnis	X-XIV
A. Einleitung und Gang der Darstellung	1
I. Einleitung.....	1
II. Gang der Darstellung.....	3
B. Erster Teil	4
Das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	4
I. Systematische Einordnung der vGA	4
1. Einführung	4
2. Zweck der vGA.....	5
3. Überblick über die Entwicklung der vGA	6
4. Verhältnis der vGA zu anderen Vorschriften	9
a. Verhältnis zu § 1 AStG.....	9
b. Verhältnis zu § 42 AO.....	10
II. Definition und Voraussetzungen der vGA	13
1. Definition	13
2. Voraussetzungen der vGA	14
a. Leistender und Begünstigter	14
b. Vermögensbeeinträchtigung	14
c. Gesellschaftliche Veranlassung	15
aa. Einführung	15
bb. Der Maßstab des formellen Fremdvergleichs	16
cc. Der Maßstab des materiellen Fremdvergleichs	19
(1.) Einführung.....	19
(2.) Abgrenzung der materiellen Vergleichstypen.....	20
(3.) Der konkrete Fremdvergleich.....	20
(a.) Interner Betriebsvergleich	20
(b.) Externer Betriebsvergleich	21
(4.) Der hypothetische Fremdvergleich	22
(a.) Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter	22
(b.) Der „doppelte Fremdvergleich“	23
(5.) Rangverhältnis innerhalb der materiellen Vergleichstypen?	25
dd. Der Maßstab der Üblichkeit	27
d. Befriedigung von Interessen des Gesellschafters.....	29
e. Auswirkungen auf den Unterschiedsbetrag	30
f. Kein Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung.....	30

III. Rechtsfolgen der vGA	32
1. Steuerliche Belastungswirkung	32
a. Auf Seiten der Gesellschaft	32
b. Auf Seiten des Gesellschafter-Geschäftsführers	32
2. Das Korrespondenzprinzip	33
a. Ausgangslage	33
b. Die Regelungen des JStG 2007	34
IV. Rückabwicklung der vGA.....	36
V. Beweisrecht bei vGA-Sachverhalten.....	38
1. Das Beweismaß.....	38
2. Die Beweislast	39
3. Mitwirkungspflichtverletzungen des Steuerpflichtigen	43
C. Zweiter Teil	45
Die angemessene Gesellschafter-Geschäftsführervergütung.....	45
I. Die Gesamtvergütung.....	45
II. Praxis zur Bestimmung der Angemessenheit von Gesellschafter Geschäftsführervergütungen	46
1. Die Angemessenheitsprüfung der Finanzverwaltung.....	46
a. Gesellschaftliche Veranlassung dem Grunde nach	46
b. Gesellschaftliche Veranlassung der Höhe nach	47
c. Die Angemessenheit der Gesamtvergütung	47
2. Die angemessene Gesamtvergütung im Rahmen der gerichtlichen Kontrolle	48
a. Grundsätzliche Maßgaben des BFH	49
b. Die „Bandbreiten“-Entscheidungen des BFH	50
III. Gehaltsstrukturuntersuchungen als Mittel des externen Betriebs- vergleichs	53
1. Offene und geschlossene Vergütungsvergleiche	53
2. Die <i>Kienbaum</i> -Untersuchung	55
a. Begriffsbestimmung und statistische Größen	55
b. Die Studie „Geschäftsführer der kleinen GmbH“	57
aa. Überblick	57
bb. Die Gesamtvergütung.....	58
(1.) Determinanten der Vergütungshöhe.....	58
(2.) Der Einfluss des Unternehmens	58
(a.) Die Unternehmensgröße	58
(b.) Die Ertragslage des Unternehmens	59
(c.) Branchenzugehörigkeit und Wirtschaftszweig.....	61
(3.) Die Position des Geschäftsführers.....	62
(4.) Die Person des Geschäftsführers.....	62

(a.) Ausbildung.....	63
(b.) Lebensalter und Berufserfahrung	63
(c.) Firmen- und Statuszugehörigkeit.....	64
3. Die Untersuchung der <i>BBE-media</i> Gruppe	65
a. Begriffsbestimmung und statistisch Größen.....	65
b. Die <i>BBE</i> -Studie „GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen“.....	66
aa. Überblick	66
bb. Die Gesamtvergütung.....	67
(1.) Der Einfluss des Unternehmens	67
(a.) Die Unternehmensgröße	67
(b.) Die Ertragslage des Unternehmens	67
(c.) Branchenzugehörigkeit und Wirtschaftszweig.....	68
(2.) Die Position des Geschäftsführers.....	69
(3.) Die Person des Geschäftsführers.....	69
(a.) Ausbildung.....	69
(b.) Lebensalter und Berufserfahrung	69
(c.) Firmen- und Statuszugehörigkeit.....	70
4. Vergleich der Erhebungsergebnisse beider Studien	71
a. Unternehmensgröße.....	71
b. Ertragslage	73
c. Branchenzugehörigkeit und Wirtschaftszweig.....	73
d. Weitere Bezugsgrößen.....	74
aa. Die Position des Geschäftsführers.....	74
bb. Fachspezifische Kenntnisse und Fähigkeiten des Geschäfts- führers.....	75
cc. Kapitalbeteiligung des Geschäftsführers	76
dd. Ausbildung des Geschäftsführers.....	77
ee. Lebensalter des Geschäftsführers	78
5. Beurteilung und Kritik	79
a. Repräsentativität und Genauigkeit der Studien	79
b. Aussagekraft der Studien im Hinblick auf die Bestimmung der Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen.....	82
c. Stärken und Schwächen der <i>Kienbaum</i> -Untersuchung	83
d. Stärken und Schwächen der <i>BBE</i> -Studie.....	85
e. Resümee	87

IV. Die Verwendung von Gehaltsstrukturuntersuchungen durch die Finanzverwaltung	88
1. Die Schätzung.....	88
a. Einleitung.....	88
b. Schätzrahmen und Sicherheitszuschläge.....	89
c. Schätzmethoden	90
d. Die Schätzung auf Grundlage von Gehaltsstrukturuntersuchungen	91
e. Das Verhältnis der Schätzung zum Beweisrecht.....	92

f. Resümee	94
2. Der Einsatz elektronischer Medien.....	95
a. Einleitung.....	95
b. Das Computerprogramm „Hansmann“	96
aa. Aufbau und Auswertung.....	96
bb. Stellungnahme	99
cc. Resümee.....	108
V. Gehaltsstrukturuntersuchungen in der Rechtsprechung	109
1. Erstinstanzliche Rechtsprechung zur Verwendung von Gehaltsstrukturuntersuchungen.....	109
a. Entscheidungen des FG Hessen.....	109
aa. FG Hessen vom 27.3.1998.....	109
bb. FG Hessen vom 18.11.1999	111
cc. FG Hessen vom 22.9.2000.....	112
b. Entscheidungen des FG Saarland.....	113
aa. FG Saarland vom 8.2.1994	113
bb. FG Saarland vom 29.7.2002.....	113
cc. FG Saarland vom 4.7.2005	114
c. Entscheidungen des FG Baden-Württemberg	114
aa. FG Baden-Württemberg vom 9.12.1993	114
bb. FG Baden-Württemberg vom 27.4.2006.....	115
d. Entscheidungen weiterer Finanzgerichte.....	116
2. Grundsätzliche Maßgaben des BFH	120
3. Revisionsrechtliche Betrachtung	121
a. Materiell-rechtliche Fehler	122
b. Verfahrensfehler	123
4. Beurteilung und Kritik	125
VI. Gehaltsstrukturuntersuchungen in der Beraterpraxis	129
D. Dritter Teil	131
Weitere Beurteilungsansätze zur Bestimmung der Angemessenheit von Gesellschafter- Geschäftsführervergütungen.....	131
I. Einseitige Handlungsformen der Finanzverwaltung	132
1. „Erweiterung“ des internen Betriebsvergleichs?.....	133
2. § 88a AO – eine Vorschrift mit ungenutztem Potenzial?	136
3. Nichtaufgriffsgrenzen	137
a. Die 1/3-Methode der OFD Saarbrücken.....	138
b. OFD Stuttgart: Bemessung mit Hilfe feststehender Beträge	139
c. Der „Halbteilungsgrundsatz“	140
II. Kooperative Handlungsformen von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem	143
1. Die verbindliche Auskunft, § 89 Abs. 2 AO	145

2. Die verbindliche Zusage, § 204 AO	147
3. Die tatsächliche Verständigung	148
a. Einleitung	148
b. Gegenstand der tatsächlichen Verständigung	149
c. Rechtsgrundlage	151
d. Bindungswirkung	153
e. Das Verhältnis zur Schätzung	154
f. Resümee	155
III. Vorgehensweise im Gesellschaftsrecht	156
1. Leitlinien der Rechtsprechung	156
2. Die Maßgaben des § 87 Abs. 1 AktG	159
a. Inhalt und Regelungszweck nach dem VorstAG	159
b. Praxistaugliche Konkretisierungen der „Üblichkeit“?	160
c. Anwendbarkeit auf die Gruppe der Gesellschafter- Geschäftsführer?	163
IV. Lösungsansätze des Schrifttums	165
1. Der Ansatz von <i>Lücke</i>	165
a. Schwellenwerte in Verbindung mit Vermutungsregeln	165
b. Stellungnahme	166
2. Der Ansatz von <i>Niehues</i>	167
a. „Branchenübliches“ Grundgehalt und bedingte Gewinnverteilung	167
b. Stellungnahme	168
V. Zwischenergebnis	170
VI. Einführung einer „flexiblen“ Nichtaufgriffsgrenzenregelung?	173
1. Anwendungserfordernisse und Rahmenbedingungen	173
2. Inhaltliche Ausgestaltung	175
a. Ausgestaltung dem Grunde nach	175
b. Ausgestaltung der Höhe nach	179
aa. Die „größenspezifische“ Nichtaufgriffsgrenze	179
bb. Die Mindestverzinsung des Stammkapitals	182
cc. Die Korrektivregelung	182
E. Vierter Teil	187
Zusammenfassung und Ergebnis	187
F. Anhang	188
I. Tabellarischer Ergebnisvergleich der untersuchten Studien anhand von Beispielfällen	188
II. Ergebnisse der untersuchten Studien im grafischen Vergleich	192
Literaturverzeichnis	196

Abkürzungsverzeichnis

- a. A. anderer Ansicht
- a. a. O. am angegebenen Ort
- Abs. Absatz
- Abschn. Abschnitt
- ADM/AG.MA Arbeitskreis Deutscher Markt- und Sozialforschung
- a. E. am Ende
- ähnl. ähnlich
- a. F. alte Fassung
- AG Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
- AktG Aktiengesetz
- a. M. anderer Meinung
- Anm. Anmerkung
- AO Abgabenordnung
- Art. Artikel
- AStG Außensteuergesetz
- aufg. aufgehoben
- Aufl. Auflage

- BA Betriebsausgabe(n)
- BB Betriebs-Berater (Zeitschrift)
- Bd. Band
- BeckVerw BeckVerwaltungsanweisung – beck-online.beck.de (Datenbank)
- Betr. Betreff; betreffend
- BFH Bundesfinanzhof
- BFHE Amtliche Sammlungen der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
- BFH/NV Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
- BGB Bürgerliches Gesetzbuch
- BGBI. Bundesgesetzblatt
- BGH Bundesgerichtshof
- BGHZ Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshof in Zivilsachen
- BMF Bundesministerium für Finanzen
- BMF-Schr. Schreiben des Bundesministerium für Finanzen
- BR-Drucks. Drucksachen des Bundesrates
- bspw. beispielsweise
- BStBl. Bundessteuerblatt
- BT Bundestag
- BT-Drucks. Drucksachen des Deutschen Bundestages
- BVerfG Bundesverfassungsgericht

BVerfGE Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungs-
gerichts
bzw. Beziehungsweise

ca. cirka

DB Der Betrieb (Zeitschrift)

ders. derselbe

d. h. das heißt

dies. dieselben

Diss. Dissertation

DoKID Dokumentenidentifikationsnummer (bei Datenbank-Dokumenten)

Drucks. Drucksache

DStBl. Deutsches Steuerblatt (Zeitschrift)

DStR Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

DStZ Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)

eBAnz. elektronischer Bundesanzeiger (Publikationsplattform im Internet)

EFG Entscheidung der Finanzgerichte (Zeitschrift)

Erglief. Ergänzungslieferung

ESTB Der Ertragsteuerberater (Zeitschrift)

ESTG Einkommensteuergesetz

ESTR Einkommensteuer-Richtlinien

f., ff. folgend, fortfolgend

FG Finanzgericht

FGO Finanzgerichtsordnung

FR Finanzrundschau (Zeitschrift)

FS Festschrift

F/W/B/S Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (Kommentar)

GewStG Gewerbesteuergesetz

GesGf. Gesellschafter-Geschäftsführer

GG Grundgesetz

GmbH Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbHG Gesetz betreffend die GmbH

GmbHR GmbH-Rundschau (Zeitschrift)

GmbH-StB Der GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)

GmbH-Stpr. GmbH-Steuerpraxis (Zeitschrift)

GrS Großer Senat

GStB Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)

Halbs. Halbsatz

HFR Höchstgerichtliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB Handelsgesetzbuch
H/H/R Heumann/Heuer/Raupach (Kommentar)
H/H/Sp Hübschmann/Hepp/Spitaler (Kommentar)
h. Lit. herrschende Literatur
h. M. herrschende Meinung
hrsg., Hrsg. herausgegeben, Herausgeber

i. d. R. in der Regel
i. d. S. in diesem Sinne
i. E. im Ergebnis
IFSt-Schrift Institut für Finanzen und Steuern-Schriftenreihe
INF Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
i. V. m. in Verbindung mit
IStR Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)

Jahrg. Jahrgang
JbFfSt Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JStG Jahressteuergesetz
Juris.de Juris – das Rechtsportal (online-Datenbank)
JuS Juristische Schulung (Zeitschrift)

KK-AktG Kölner Kommentar zum Aktienrecht
KÖSDI Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
krit. kritisch
KStG Körperschaftsteuergesetz
KStR Körperschaftsteuer-Richtlinien

Lfg. Lieferung
LG Landgericht
Lit. Literatur
Losebl. Loseblattsammlung
Ls. Leitsatz

Mio. Million
m. E. meines Erachtens
m. w. N. mit weiteren Nachweisen

n. F. neuer Fassung
NJW Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
N.N. nomen nominandum
Nr. Nummer
n. v. nicht veröffentlicht

NRW Nordrhein-Westfalen
NWB Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NWB DokID NWB-Dokumentenidentifikationsnummer (www.nwb.de)
NZG Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZI Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung

OFD Oberfinanzdirektion
offengel. offengelassen
OLG Oberlandesgericht

p. a. per anno
PrOVG Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrOVGE Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts

RAO Reichsabgabenordnung
RFH Reichsfinanzhof
RIW Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
rkr. rechtskräftig
Rn. Randnummer
Rspr. Rechtsprechung
RStBl. Reichssteuerblatt (Zeitschrift)
Rz. Randziffer

s., S. siehe, Seite
sog. sogenannt
StB Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg. Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBj. Steuerberater-Jahrbuch
StBp Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
Steuer-journal.de Fachmagazin für Steuerberater (Zeitschrift)
StuB Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

Tz. Textziffer

u.a. unter anderem
Ubg. Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
Urt. Urteil
u. U. unter Umständen

Verf. Verfasser
VerfGH Verfassungsgerichtshof

Vfg. Verfügung
vGA verdeckte Gewinnausschüttung
vgl. vergleiche
v. H. vom Hundert
Vorbem. Vorbemerkung
VwGO Verwaltungsgerichtsordnung

WM Wertpapier Mitteilungen (Zeitschrift)
WWKK Wlotzke Wissmann Koberski Kleinsorge (Kommentar)

z. B. zum Beispiel
Zbf Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZGR Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
Ziff. Ziffer
ZIP Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZRP Zeitschrift für Rechtspolitik
ZPO Zivilprozessordnung
z. Zt. zurzeit

A. Einleitung und Gang der Darstellung

I. Einleitung

Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) gilt seit jeher als eine der umstrittensten körperschaftsteuerrechtlichen Institute und sorgt sowohl in der Literatur als auch bei den Beteiligten in der Praxis regelmäßig für kontroverse Diskussionen¹. Ein Grund hierfür mag ihre unzureichende gesetzliche Verankerung sein. Aber auch der Rechtsprechung ist es bislang nicht gelungen einen Maßstab zu entwickeln, der eine klare und eindeutige Bestimmung von vGA-Sachverhalten ermöglicht. Zwar wurde das Institut der vGA in gewissem Umfang auch mit Hilfe der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs (BFH) fortentwickelt, die im Einzelfall erzielten Ergebnisse können jedoch nicht ohne Weiteres auf andere Sachverhaltskonstellationen übertragen werden. In vielen Teilbereichen möglicher vGA-Sachverhalte herrscht somit keine ausreichende Rechtssicherheit².

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich angesichts des breiten Themenspektrums und der schier unüberschaubaren Anzahl gerichtlicher Entscheidungen nur mit einem Teilaspekt der vGA, zugleich aber mit einem ihrer praxisrelevantesten Sachverhaltskonstellationen. Gemeint ist die Bestimmung der Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen. Dieser Themenkomplex gilt seit jeher als einer der strittigsten aller denkbaren vGA-Sachverhalte, nicht zuletzt, weil Betriebsprüfer und Steuerberater – von einigen rudimentären

¹ *Funck*, Seite 49 ff. und 67 f., kommt in seiner empirischen Analyse zu Streitpotenzialen im Steuerrecht zu dem Ergebnis, dass – abhängig von der Erhebungsmethode – zwischen 18 und 49 Prozent aller Streitfälle im Körperschaftsteuerrecht auf verdeckte Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind; *Bahlau*, DSz 1986, 576 [577], spricht von einem „Hauptstreitpunkt“; nach Meinung *Frotschers*, FR 2002, 859, stellt die vGA das „streitanfälligsten Institut im Körperschaftsteuerrecht“ insgesamt dar; *Buciek*, Stbg. 2005, 60, schätzt den vGA-Sachverhaltsanteil an streitig geführten Verfahren auf mindestens die Hälfte. Auf Anfrage des Verfassers wollte das BMF die genannten Zahlen für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren weder bestätigen noch dementieren. Auch den nicht veröffentlichten Ergebnissen der „Statistik über die Einspruchsbearbeitung der Finanzämter“ (zuletzt BMF-Schr. 2012/0821398) sind danach keine Informationen zu entnehmen, wie viele Einsprüche auf das Körperschaftsteuerrecht im Allgemeinen und die vGA im Besonderen entfallen.

² Bisweilen führte das dazu, dass der BFH sich einander widersprechende erstinstanzliche Urteile unbeanstandet ließ, vgl. etwa zu Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschlägen für Gesellschafter-Geschäftsführer BFH v. 14.7.2004 – I R 24/04, BFH/NV 2005, 247 f. („...Es ist deshalb gerade *nicht möglich*, in diesem Bereich von der allgemeinen Praxis ... auf den Veranlassungszusammenhang speziell im Verhältnis zu einem Geschäftsführer zu schließen.“) und v. 14.7.2004 – I R 111/03, BFH/NV 2004, 1605 f. („Wurde eine bestimmte Vereinbarung nicht nur mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch mit vergleichbaren gesellschaftsfremden Personen abgeschlossen, so *kann* dies gegen eine Veranlassung der Vereinbarung durch das Gesellschaftsverhältnis sprechen.“).

Leitlinien abgesehen – fast ausschließlich auf die vorhandene Kasuistik der Gerichte und damit im Ergebnis auf eine streitanfällige Einzelfallbetrachtung verwiesen sind. Im Zweifelsfall soll das (noch) angemessene Gesellschafter-Geschäftsführergehalt geschätzt werden. Als Ausgangsbasis für das Schätzverfahren dienen sogenannte Gehaltsstrukturuntersuchungen. Die Analyse und Beurteilung dieser Studien stellt einen Schwerpunkt dieser Arbeit dar.

Nach dem eben Gesagten räumt die Rechtsprechung den Beteiligten im Rahmen von Einzelfallbetrachtungen, Schätzungen und der Deutung von Gehaltsstrukturuntersuchungen weitreichende Interpretationsspielräume ein. Einige Berater begreifen diese Spielräume zwar als Gestaltungschance³, tatsächlich sind jedoch Meinungsverschiedenheiten zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen über die Frage, welche Vergütung noch und welche bereits nicht mehr steuerlich angemessen ist, absehbar. Letzten Endes entsteht für alle Beteiligten eine erhebliche (Planungs-)Unsicherheit. Ein verbindliches, klares und vor allem praxisgerechtes Prüfungsschema mit kalkulierbaren Ergebnissen steht indes nicht zur Verfügung.

Die Reformen der jüngeren Vergangenheit, namentlich die Unternehmenssteuerreform 2008, haben an alledem kaum etwas geändert. Die (teilweise) Umqualifizierung der Gesellschafter-Geschäftsführervergütung in eine vGA bringt in ihrer Gesamtheit nach wie vor Steuer Mehrbelastungen mit sich⁴. Aufgrund zunehmender Staatsverschuldung und regelmäßig wiederkehrender Steuerskandale⁵ werden die Betriebsprüfer deshalb auch in Zukunft größtmöglichen Prüfaufwand betreiben und insbesondere bei Verantwortungsträgern im Bereich des Wirtschaftslebens genau hinsehen. Das betrifft auch, wenn nicht sogar gerade die Gruppe der hier im Mittelpunkt der Betrachtung stehenden Gesellschafter-Geschäftsführer. Mit Hilfe einer Individualkontrolle unter Hinzuziehung von im Einzelnen noch zu erörternden Kriterien sollen die Finanzbeamten feststellen, ob die Vergütung des Geschäftsführers in einem (noch) angemessenen Verhältnis zu den von ihm erbrachten Leistungen steht. Doch welcher Betrag ist unter steuerlichen Gesichtspunkten angemessen und wie lässt er sich bestimmen? Diese Fragen

³ Hoffmann, GmbHR 2003, 1197 [1199]; ders., GmbH-StB 2004, 62 [63]; Schröder, GmbHR 2003, 1218 [1219].

⁴ Vgl. etwa Janssen, Verdeckte Gewinnausschüttungen, Rn. 210; Ott, GmbH-Strpr. 2007, 257 [259 f.]; Prühs, Seite 118 (zum Halbeinkünfteverfahren): „...ist eine vGA, z.B. in Form eines „überhöhten“, nicht angemessenen Geschäftsführergehalts, die steuerlich teuerste Art der Gewinnverteilung und sollte tunlichst vermieden werden“. Vgl. dazu auch B.I.3.

⁵ Vgl. etwa die Steueraffäre „Liechtenstein“ (2008) oder die der Finanzverwaltung mit der Auswertung von „Steuersünder-CDs“ (2009-2011) zugänglich gewordenen Steuersachverhalte.

beschäftigen nicht nur Betriebsprüfer, sondern auch – und zunächst – die Unternehmenseigner und deren Berater.

II. Gang der Darstellung

Zu Beginn der Arbeit erfolgt eine systematische Einordnung des Instituts der vGA sowie eine kurze Erläuterung ihrer Voraussetzungen und Rechtsfolgen. Auch werden in diesem Teil verfahrensrechtliche Fragestellungen, eine mögliche Rückabwicklung und das Beweisrecht bei vGA-Sachverhalten angesprochen. Soweit erforderlich und sinnvoll wird bereits hier auf die Person des Gesellschafter-Geschäftsführers als Adressat einer vGA eingegangen.

Die Frage der Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen wird im zweiten Teil der Arbeit behandelt. Dabei wird zunächst erörtert, wie Finanzverwaltung und Gerichte vorgehen, um ein steuerlich angemessenes Gehalt zu ermitteln. Im Anschluss werden die zur Ausfüllung des sogenannten externen Betriebsvergleichs maßgeblichen Gehaltsstrukturuntersuchungen analysiert, verglichen und bewertet. Schließlich ist zu klären, inwieweit die Beteiligten die beschriebenen Gehaltsstrukturuntersuchungen in der Praxis verwenden.

Im dritten Teil der Arbeit wird auf Basis der gewonnenen Erkenntnisse und nach der Diskussion weiterer Beurteilungsansätze der Versuch unternommen, einen den praktischen Bedürfnissen gerecht werdenden Ansatz zur Bestimmung der Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen zu entwickeln. Hier wird – neben der Erwägung sich von dem externen Betriebsvergleich als Ausgangsbasis der Schätzung zu lösen – auch ein Blick in die zivilrechtliche Praxis geworfen und die gesetzgeberischen Überlegungen und Wertungen nach der Finanz- und Wirtschaftskrise der Jahre 2008/2009 aufgegriffen.