Gerhard Michel

Die rückwirkende Tätigkeitsvergütung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers im Zivil-, GmbH- und Steuerrecht

PETER LANG
Europäischer Verlag der Wissenschaften

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis ..... **XIX**

Einleitung **1**
I. Problembeschreibung 1
II. Gang der Arbeit 4

Hauptteil **5**
A. Zum Rückwirkungsbegriff und seiner Abgrenzung 5
I. Begriff 5
1. Wortinhalt 5
2. Auslöser von Rückwirkungen 6
a. Gesetzliche Rückwirkungen 6
b. Judizielle Rückwirkung 6
c. Rechtsgeschäftliche Rückwirkung 7
aa. Einseitige Rückwirkungen 7
bb. Vereinbarte Rückwirkungen 7
(1) Gesetzliche Regelungen 7
(2) Privatautonom vereinbarte Rückwirkung 8
cc. Ergebnis 9
II. Abgrenzungen und Ausgrenzungen 10
1. Konstitutive und deklaratorische Rückwirkung 10
2. Rück(be)ziehung 10
3. Rückdatierung 10
B. Zivilrechtliche Beurteilung der rückwirkend vereinbarten Tätigkeitsvergütung 14
I. Einführung 14
II. Wirksamkeit und Durchsetzbarkeit eines Anspruches aus rückwirkender Vergütungsvereinbarung 15
1. Wirksamkeitshindernisse 15
a. Wuchergeschäft (§ 138 Abs. 2 BGB) 15
b. Sittenwidrigkeit (§ 138 Abs. 1 BGB) 16
c. Verstoß gegen Verbotsgesetz (§ 134 BGB i. V. m. § 370 AO) 17
d. Schriftform (§ 125 i. V. m. § 518 BGB) 23
aa. Verschleierte Schenkung 24
bb. Mißverhältnis von Leistung und Gegenleistung 25
(1) Gemischte Schenkung 25
(2) Mißverhältnis von Leistung und Gegenleistung 26
cc. Loslösung von den geleisteten Diensten 27

dd. Ergebnis 28
2. Durchsetzbarkeit 29
a. Verjährungsfrist 29
b. Verjährungsbeginn 30
III. Ergebnis der zivilrechtlichen Beurteilung 31
C. Gesellschaftsrechtliche Beurteilung der konstitutiven rückwirkenden Vergütungsvereinbarung 32
I. Zuständigkeit 32
1. Zeitlicher Zusammenhang von Be- und Anstellung 32
2. Fehlender zeitlicher Zusammenhang von Be- und Anstellung 33
a. Isolierter Abschluß des Anstellungsvertrages 33
b. Isolierte Änderung des Anstellungsvertrages 35
3. Ergebnis 37
II. Interessenkonflikte auf Beschluß- und Vertragsebene 38
1. Anstellungsvertrag des Fremdgeschäftsführers 38
2. Anstellungsvertrag des Gesellschafter-Geschäftsführers 39
a. Beschlußmodell 39
b. Vertragsmodell 40
3. Ergebnis 43
III. Interessenkonflikt auf Beschlußebene 44
1. Stimmrecht und Bestellung 44
2. Stimmrecht und Anstellungsvertrag: Auslegung von § 47 IV 2 GmbHG 45
a. Wortlaut 46
b. Gesetzessystematik 47
c. Gesetzesmaterialien 48
d. Normzweck 49
aa. Wirtschaftlicher Interessenkonflikt 49
bb. Praktische Konsequenzen 50
cc. Enger Sachzusammenhang von Be- und Anstellung 52
dd. Güter- und Interessenabwägung 53
e. Ergebnis 56
3. Besonderheiten bei rückwirkender Festsetzung oder Erhöhung der Vergütung 56
a. Grundsätzliche Übertragbarkeit des Auslegungsergebnisses 56
b. Abweichende Interessengewichtung 57
aa. Stimmrecht des Gesellschafters 57
bb. Gefahr der Interessenkollision 57
c. Ergebnis 58
4. Schranken der Stimmrechtsausübung 59

a. Gleichbehandlungsgebot 59
b. Verstoß gegen die gesellschaftliche Treuepflicht 65
aa. Treuepflicht und verdeckte Gewinnausschüttung 65
bb. Treuepflicht und Sondervorteile 66
cc. Ergebnis 67
c. Stimmrechtsmißbrauch 68
d. Sittenwidrigkeit 71
e. Beschluß und Selbstkontrahierungsverbot (§ 181 BGB) 73
f. Beschluß und Stammkapital (§§ 30, 31 GmbHG) 74
5. Gesamtergebnis zur Beschlußebene 74
IV. Interessenkonflikt auf Vertragsebene 75
1. Einführung 75
2. Selbstkontrahierungsverbot (§ 181 BGB) 77
3. Rückwirkungen mit Berührung des Stammkapitals 79
4. Rückwirkungen ohne Berührung des Stammkapitals 81
a. §§ 30, 31 GmbHG sowie §§ 30, 31 GmbHG analog 81
b. Ausdehnung der Vermögensbindung 83
c. Rückwirkender Vertrag und Kompetenzfrage 85
aa. Bereicherungsrechtlicher Ansatz 85
bb. Besonderheiten bei rückwirkenden Vergütungsvereinbarungen 87
cc. Ergebnis 89
d. Gleichbehandlungsgebot und verdeckte Gewinnausschüttung 90
aa. vGA mit Beschluß 91
bb. vGA ohne Beschluß 92
(1) Bereicherungsrechtlicher Rückgewähranspruch 92
(a) Nichtigkeit wegen Verstoßes gegen das Gleichbehandlungsgebot . 92
(b) Fehlende Vertretungsmacht bzw. Mißbrauch der Vertretungsmacht 94
(c) Genehmigung des Anstellungsvertrages 96
(d) Zusammenfassung 97
(2) Ausgleichsanspruch des Mitgesellschafters 97
(a) Subsidiarität des Ausgleichs- gegenüber dem Rückgewähranspruch 97
(b) Nebeneinander von Ausgleichs- und Rückgewähranspruch 98
(c) Ergebnis 99
cc. Zusammenfassung zum Gleichbehandlungsgebot 100
e. Treuepflicht und verdeckte Gewinnausschüttung 100
aa. vGA mit Beschluß 100
bb. vGA ohne Beschluß 101

(1) Rückgewähranspruch aus § 812 Abs. 1 BGB 101
(2) Schadensersatzanspruch gegen den Geschäftsführer aus § 43 II GmbHG 102
(3) Schadensersatzanspruch aus Treuepflichtverletzung 102
(a) Schadensersatzansprüche der GmbH 102
(b) Schadensersatzansprüche der Mitgesellschafter 103
cc. Ergebnis 105
5. Zusammenfassung zur Rückwirkung auf Vertragsebene 106
V. Gesamtergebnis zum gesellschaftsrechtlichen Teil 108
D. Steuerrechtliche Beurteilung der rückwirkenden Vergütungsfestsetzung oder -erhöhung 111
I. Einführung 111
1. „Rückwirkungsverbot" 112
2. „Nachzahlungsverbot" 113
3. Vorausvereinbarungsgebot 114
II. Abgrenzungen und Abschichtungen des Vorausvereinbarungsgebotes 115
1. Einführung 115
2. Rückwirkende Vergütungsvereinbarungen im Spannungsfeld von Rückwirkungs- und Vorausvereinbarungsgebot 116
a. Transitorische Rückwirkungen 117
aa. Auswirkungen im Bezugs-VZ 117
(1) Tatbestandsprinzip 117
(2) Verdeckte Gewinnausschüttung 119
(3) Konkurrenzverhältnis 120
bb. Auswirkungen im Vereinbarungs-VZ 121
b. Intransitorische Rückwirkungen 122
aa. Tatbestandsprinzip 123
bb. Verdeckte Gewinnausschüttung 125
cc. Konkurrenzverhältnis 126
c. Ergebnis 126
3. Rückstellungen und Vorausvereinbarungsgebot 127
a. Einführung 127
b. Voraussetzungen der Rückstellungsbildung wegen ungewisser Verbindlichkeiten 128
aa. Gläubiger-Schuldner-Beziehung 128
bb. Wirtschaftliche Verursachung 129
cc. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme 130
(1) Sittliche Verpflichtung zur Zahlung oder Erhöhung der Geschäftsführervergütung 131

(2) Üblichkeit 131
(3) Absprachen zur Vergütungserhöhung 132
(4) Anspruch aus Anstellungsvertrag 133
(5) Ergebnis 133
dd. Betriebliche Veranlassung („Betriebsschuld") 133
c. Zusammenfassung 135
4. Das Vorausvereinbarungsgebot („Rückwirkungsverbot") als verdeckte Gewinnausschüttung 136
a. Formale Anknüpfung 136
b. Materielle Anknüpfung 136
c. Konkurrenzverhältnis 139
5. Das Vorausvereinbarungsgebot und die sonstigen formalen Anforderungen für Zuwendungen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer 140
a. Klarheitsgebot 140
aa. Geschichtlich-systematische Ableitung 140
bb. Konkurrenzverhältnis 141
b. Durchführungsgebot 142
aa. Historisch-systematische Ableitung 142
bb. Konkurrenzverhältnis 144
c. Wirksamkeitsgebot 145
aa. Geschichtlich-systematische Ableitung 145
bb. Anwendungsbereiche 146
(1) Selbstkontrahierungsverbot 147
(2) Verstoß gegen gewillkürte Schriftform, § 125 Satz 2 BGB 148
(3) Sonstige Unwirksamkeitsgründe 149
cc. Konkurrenzverhältnis 149
d. Einschränkung von Durchführungs-, Wirksamkeits- und Klarheitsgebot 150
e. Ergebnis 153
III. Die Herausbildung des sogenannten Rückwirkungs- oder Nachzahlungsverbotes als Sonderform der verdeckten Gewinnausschüttung in der höchstrichterlichen Rechtsprechung 154
1. Von der rückwirkenden Festsetzung zur rückwirkenden Erhöhung 159
2. Rückwirkende Vereinbarungen nach Ablauf und innerhalb des Veranlagungszeitraums 160
3. Sachlicher Anwendungsbereich des „Rückwirkungsverbotes" 162
a. Grund- oder Festgehalt 162
b. Pensionszusagen 163

c. Erfolgsabhängige Sondervergütungen 164
d. Gratifikationen 165
e. Pkw-Gestellung 165
f. Betriebliche Sozialleistungen 166
g. Überstundenzuschläge 167
h. Aufwendungsersatz 169
i. Genehmigung schwebend unwirksamer Verträge 172
j. Ergebnis: 173
4. Persönlicher Anwendungsbereich des „Rückwirkungsverbotes" 174
a. Geschichtlicher Abriß 174
b. Beherrschung durch alleinige Mehrheitsbeteiligung 176
c. Beherrschung durch kapitalmäßige Beteiligung bis einschließlich 50% ... 178
aa. Die 50 %-Beteiligung 178
bb. Besondere Umstände 179
(1) Zusammenwirken mehrerer Gesellschafter wegen Interessengleichklanges 180
(a) Angehörige 180
(b) Interessengleichklang bei Fremden 183
(2) Sonstige besondere Umstände 193
cc. Beherrschung durch rechtsgeschäftlich (mit)übertragene Stimmrechtsmacht 198
(1) Nießbrauch 198
(2) Legitimationszession 199
(3) Stimmrechtsvollmacht 200
(4) Mehrstimmrecht 201
(5) Treuhand 201
(6) Stimmrechtsbindungsvertrag 202
d. Vorausvereinbarungsgebot bei nahestehenden Personen 204
e. Zusammenfassung 206
5. Ausnahmen vom „Rückwirkungsverbot" 208
a. Scheinausnahmen 208
aa. Minderheitsgesellschafter 208
bb. Zahlungsschwierigkeiten 208
cc. Deklaratorische Rückwirkungen 209
dd. Aktiengesellschaften und GmbHs mit Aufsichtsrat 210
ee. Kurzfristige Rückwirkungen 211
(1) Allgemeine Grundsätze 211
(2) Tantiemen 212
(3) Festgehalt 213

b. Echte Ausnahmen 213
aa. Unmöglichkeit oder unzumutbare Schwierigkeit einer Vorausvereinbarung 213
bb. Pensionsgewährung und -erhöhung 216
(1) Fürsorgerente 216
(2) Anstieg der Lebenshaltungskosten 217
(3) Anspruch auf Pensionserhöhung 218
cc. Urlaubsabgeltung 219
dd. Grenzüberschreitende Sachverhalte 219
ee. Üblichkeit 222
c. Zusammenfassung und Ergebnis 223
IV. Kritik an der höchstrichterlichen Rechtsprechung 224
1. Rechtsgrundlage 224
a. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 29 GmbHG, 174 AktG 224
b. Partiell konstitutive Bedeutung von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 225
c. Gestaltungsmißbrauch, § 42 AO 225
d. Gewohnheitsrecht 226
e. § 8 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Satz 2 KStG 227
2. Unterstellung der gesellschaftlichen Veranlassung von rückwirkend vereinbarten Tätigkeitsvergütungen durch den BFH 230
a. Art der Unterstellung 230
b. Einwände gegen die materielle Typisierung 233
aa. Wahlmöglichkeit 233
bb. Manipulationsmöglichkeit 235
(1) Untersuchungsmaxime 236
(2) Rechtliches Gehör 237
(3) Gleichheitsgebot (Art. 3 Absatz 1 GG) 238
(a) Möglichkeit und Wirklichkeit von Gewinnmanipulationen 239
(b) Tätigkeitsvergütung und andere Vergütungsarten des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers 242
(c) Rückwirkend vereinbarte Tätigkeitsvergütung und rückwirkende Pensionserhöhung 243
(d) Rückwirkende Tätigkeitsvergütung zugunsten des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers bzw. diesem nahestehenden Personen 245
(e) Die vGA der II. Gruppe und das Vorausvereinbarungsgebot 246
(4) Verstoß gegen Verhältnismäßigkeitsprinzip in Verbindung mit Art. 3 I GG 248
(a) Pachtzinsurteil 249

(b) Pensionen 249
(c) Kaufpreisnachzahlung 250
(d) Strompreisnachzahlung 251
(e) Prämienzahlungen 252
(f) Verträge mit dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer 252
c. Ergebnis der Kritik an der BFH-Rechtsprechung zum „Rückwirkungsverbot" 254
3. Ansätze im Schrifttum 256
a. Einlagenmodell 256
b. Angemessenheitskontrolle 257
c. Indizielle Bedeutung des Vorausvereinbarungsgebotes 258
d. Fremdvergleich 259
4. Fazit 260
V. Rückwirkende Vergütungsvereinbarungen als unübliche Vereinbarungen 261
1. Unüblichkeit als ein Hilfskriterium der verdeckten Gewinnausschüttung 261
a. „Unüblichkeit" in der älteren BFH-Rechtsprechung 261
b. „Unüblichkeit" in der jüngeren BFH-Rechtsprechung 262
c. Üblichkeit und Ernsthaftigkeit 264
2. Unüblichkeit rückwirkender Vergütungsvereinbarungen 270
a. Üblichkeit/Unüblichkeit im Sprachgebrauch 270
b. Quantifizierungsproblem 271
c. Rückwirkende Vergütungsvereinbarungen aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters 273
aa. Ökonomischer Aspekt: Gewinnmaximierung 273
bb. Rechtlicher Aspekt: pacta sunt servanda 274
cc. Unüblichkeit als Erfahrungssatz 275
3. Rückwirkende Vereinbarungen als verdeckte Gewinnausschüttung 277
a. Indizwirkung 277
b. Anscheinsbeweis 277
c. Ergebnis 278
4. Indizverstärker 278
a. Beteiligungshöhe 279
b. Rückwirkungszeitraum 280
c. Ergebnis 281
5. Widerlegung der gesellschaftlichen Veranlassung 282
a. Innerbetriebliche Gleichbehandlung 282

b. Anspruch auf Vergütungsanpassung 285
aa. Anspruch auf Vergütungsanpassung nach den Grundsätzen zur Änderung der Geschäftsgrundlage 286
bb. Anspruch auf Vergütungsanpassung nach dem arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz 290
cc. Anspruch auf Vergütungsanpassung aus betrieblicher Übung 291
c. Billigkeitsgründe 291
aa. Kurzfristige Rückwirkungen 291
bb. Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Vorausvereinbarung 293
6. Beweislast 295
7. Vergleichende Darstellung und Beurteilung des eigenen Ansatzes 297
a. Unterschiede 297
b. Bewertung 299
c. vGA-Systematik 301
d. Praktische Konsequenzen 302
E. Gesellschafts- und steuerrechtliche vGA im Vergleich 303
I. Definition der vGA im Steuer- und Gesellschaftsrecht 305
1. Steuerrecht 305
2. Gesellschaftsrecht 306
3. Verhältnis der steuerrechtlichen zur gesellschaftsrechtlichen Definition und Ursachen für die Abweichung 306
a. Normzweck des § 8 III 2 KStG 307
b. Zweck einer vGA im Gesellschaftsrecht 307
aa. vGA mit Berührung des Stammkapitals 307
bb. vGA ohne Berührung des Stammkapitals 308
c. Fazit 309
II. Das Abgrenzungskriterium des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters 310
1. Steuerrecht 310
2. Gesellschaftsrecht 311
3. Ergebnis 311
III. vGA bei Vorteilszuwendung an Dritte 314
1. Steuerrecht 314
2. Gesellschaftsrecht 315
3. Vergleichende Betrachtung 316
a. Allgemeines Verhältnis 316
b. Rückwirkende Vergütungsvereinbarungen im besonderen 316
c. Ergebnis 317
IV. Beseitigung der Rechtsfolgen einer vGA 318

1. Steuerrecht 318
a. Rechtsfolge einer vGA 318
b. Nachträgliche Beseitigung der Rechtsfolge 318
aa. Aufhebungsvertrag 318
bb. Aktivierung eines Rückzahlungsanspruches 319
c. Ergebnis 319
2. Gesellschaftsrecht 320
a. Rechtsfolgen einer vGA im Sinne des GmbH-Rechts 320
b. Beseitigung der vGA-Folgen 320
aa. vGA mit Berührung des Stammkapitals 320
bb. vGA ohne Berührung des Stammkapitals 320
c. Ergebnis 321
3. Vergleich 321
V. Zusammenfassung 322

Schlußteil: Wesentliche Ergebnisse der Arbeit 325
I. Zivilrechtlicher Teil 325
II. Gesellschaftsrechtlicher Teil 325
III. Steuerrechtlicher Teil 327
IV. Vergleich der vGA im Gesellschafts- und Steuerrecht 331
V. Appell zur Neuorientierung der Rechtsprechung 332

ANHANG: 333
Liste der BFH-Urteile zum "Rückwirkungsverbot" 333
Literaturverzeichnis 336