

Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers

OFD Karlsruhe, Vfg. v. 17.04.2001, S 2742 A – St 331 in DStR 2001, S. 792 ff.

Mit der Verfügung vom 8.8.2000, S 2742 A-89-St 331 wurden die bisherigen betragsmässigen Festlegungen für die Beurteilung der Angemessenheit der Gesamtbezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft aufgehoben. Bei der Angemessenheitsprüfung ist zukünftig von folgenden Grundsätzen auszugehen:

1. Allgemeines

Die Vereinbarung unangemessen hoher Gesamtbezüge an den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft für seine Vorstands- oder Geschäftsführertätigkeit führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die Geschäftsführerbezüge bestehen im Allgemeinen aus mehreren Bestandteilen. In die Beurteilung der Angemessenheit werden *alle* Bestandteile einbezogen. Insbesondere sind dies:

- Das Festgehalt
- Zusätzliche feste jährliche Einmalzahlungen (z.B. Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld)
- Variable Bestandteile (Tantiemen, Gratifikationen usw.)
- Pensionszusagen(fiktive Jahresnettoprämie)
- Sachbezüge (z.B. Fahrzeugüberlassung, private Telefonnutzung).

Die Gesamtausstattung wie auch die einzelnen Bestandteile müssen angemessen sein. Auch wenn die Ausstattung insgesamt angemessen ist, können einzelne Bestandteile unangemessen sein (siehe Tz. 4). Ein Ausgleich zwischen einzelnen Bestandteilen ist insoweit regelmässig nicht möglich.

Beurteilungskriterien für die Angemessenheit sind:

Art und Umfang der Tätigkeit, die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens, das Verhältnis des Geschäftsführersgehaltes zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung sowie Art und Höhe der Vergütung, die gleichartige Betriebe an Geschäftsführer für entsprechende Leistungen gewähren (Abschn. 31 Abs. 3 Satz 8 Nr. 1 KStR).

2. Art und Umfang der Tätigkeit

Art und Umfang der Tätigkeit werden vorrangig durch die *Grösse des Unternehmens* bestimmt. Je grösser eine Unternehmen ist, desto höher kann das angemessene Gehalt des Geschäftsführers liegen, da mit der Grösse eines Unternehmens auch Arbeitseinsatz, Anforderungen und Verantwortung steigen (vgl. z.B. *Tänzer*, GmbH 2000, 596). Die Unternehmensgrösse ist vorrangig anhand der Umsatzhöhe und der Beschäftigtenzahl zu bestimmen.

Die *Ausbildung* sowie die *Berufserfahrung* des Geschäftsführers sind bei der Beurteilung der Angemessenheit seiner Bezüge von eher untergeordneter Bedeutung und haben nur dann massgebenden Einfluss auf die Höhe der Vergütung, wenn eine bestimmte Qualifikation Voraussetzung für die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit ist (z.B. Meisterprüfung, Steuerberaterzulassung).

Übt der Gesellschafter ausserhalb seiner Geschäftsführerfunktion *anderweitige unternehmerische Tätigkeiten* aus, (z.B. als Einzelunternehmer, in einer Personengesellschaft oder einer anderen Kapitalgesellschaft), so deckt sich die Angemessenheitsgrenze bei der betreffenden Gesellschaft mit dem Umfang, in dem er jeweils für die konkrete Gesellschaft tätig ist. Er kann in diesem Fall nicht seine gesamte Arbeitskraft der Kapitalgesellschaft zur Verfügung stellen.

Entsprechendes gilt in Fällen, in denen *zwei oder mehrere Geschäftsführer* sich die Verantwortung für die Kapitalgesellschaft teilen. Vor allem bei kleineren Gesellschaften ist, auch wenn sie ertragsstark sind, in diesen Fällen ein Abschlag gerechtfertigt. Hier kann unterstellt werden, dass Anforderungen und Arbeitseinsatz des einzelnen Geschäftsführers geringer sind als bei einem Alleingeschäftsführer und dass von den Geschäftsführern im Regelfall solche Aufgaben wahrgenommen werden, die bei vergleichbaren Gesellschaften von Nichtgeschäftsführern erledigt werden (BFH v. 11.12.1991, BStBl II 1992,690).

3. Ertragsaussichten der Gesellschaft/Verhältnis zur Kapitalverzinsung

Neben der Unternehmensgrösse stellt die *Ertragssituation* das entscheidende Kriterium für die Angemessenheitsprüfung dar. Massgebend ist hierbei vor allem das Verhältnis der Gesamtausstattung des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn der Gesellschaft und zur verbleibenden Kapitalverzinsung. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde bei der Festlegung der Gesamtbezüge des Geschäftsführers sicherstellen, dass der Gesellschaft auch nach der Zahlung der Bezüge mindestens eine angemessene Kapitalverzinsung verbleibt.

Die *angemessene Verzinsung* des Kapitals ist dabei aus dem gesamten von der Gesellschaft eingesetzten Kapital (ohne selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter) zu ermitteln. Wird nahezu der gesamte Gewinn einer Kapitalgesellschaft durch das Geschäftsführergehalt „abgesaugt“, stellt dies ein wesentliches Indiz für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung dar.

Die *Mindestverzinsung* des eingesetzten Kapitals rechtfertigt es allerdings nicht, darüber hinausgehende Beträge in vollem Umfang als Geschäftsführergehalt auszukehren. Es ist die Aufgabe der Kapitalgesellschaft, Gewinne zu erzielen und die Gewinne nach Möglichkeit zu steigern, und ein ordentlicher und gewissenhafter Gesellschafter wird auf jeden Fall dafür sorgen, dass seiner Kapitalgesellschaft ein entsprechender Gewinn verbleibt (BFH v. 28.06.1989, BStBl II, 854). Im Regelfall kann daher von Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerbezüge ausgegangen werden, wenn der Gesellschaft nach Abzug der Geschäftsführervergütung noch ein Jahresüberschuss vor Ertragsteuer in mindestens gleicher Höhe wie die Geschäftsführervergütungen verbleibt (vgl. BFH v. 27.04.2000, I R 88/99, GmbHR 2001, 115). Bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern ist hierbei auf die Gesamtsumme der Vergütungen abzustellen.

Der dargestellte Grundsatz rechtfertigt es allerdings auch bei *sehr ertragsstarken Gesellschaften* nicht, die Vergütung unbegrenzt zu steigern. Die jeweilige Obergrenze muss nach den *Umständen des Einzelfalls* bestimmt werden. Hierbei ist vor allem auf die Unternehmensgrösse abzustellen. Orientierungshilfen für die Bemessung des zu ermittelnden Höchstbetrags können die in den Gehaltsstrukturuntersuchungen für die jeweilige Branche und Grössenklasse genannten Höchstwerte bieten. Diese tragen auch dem Umstand, dass der Unternehmenserfolg massgeblich von der Leistung des Geschäftsführers und von dessen

hohen Arbeitseinsatz abhängt sowie dass sich das Unternehmen in einem Ballungsgebiet mit hohem Gehaltsniveau befindet, hinreichend Rechnung.

Bei *ertragsschwachen* Gesellschaften ist hingegen davon auszugehen, dass auch ein Fremdgeschäftsführer selbst in *Verlustjahren* nicht auf ein angemessenes Gehalt verzichten würde. Das Unterschreiten einer Mindestverzinsung des eingesetzten Kapitals führt daher nicht zwangsläufig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Vielmehr kann von einer angemessenen Ausstattung der Gesamtbezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers dann ausgegangen werden, wenn er Gesamtbezüge erhält, die sich am unteren Ende des entsprechenden Vergleichsmassstabes befinden.

4. Einzelne Vergütungsbestandteile

Zur Anerkennung von *Pensionszusagen* an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften wird auf die in Abschn. 32 KStR niedergelegten Grundsätze sowie auf die BMF-Schreiben vom 07.03.1997 (BStBl I, 637, DStR 1997, 662) und vom 14.05.1999 (BStBl I, 512, DStR 1999, 1031) verwiesen.

Bei Prüfung von *Tantiemevereinbarungen* sind Abschn. 33 KStR sowie das BMF-Schreiben vom 05.01.1998 (BStBl I, 90, DStR 1998, 248) zu beachten. Auf das BFH-Urteil vom 15.03.2000 (BStBl II, 547, DStR 2000, 1728) wird verwiesen.

5. Methoden zur Durchführung des Fremdvergleichs und praktische Umsetzung

5.1 Innerer Fremdvergleich

Wird in der Gesellschaft neben dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein *Fremdgeschäftsführer* beschäftigt, stellt dessen Gehaltshöhe ein wesentliches Indiz bei der Festlegung der Angemessenheitsgrenze des Gehalts des Gesellschafter-Geschäftsführers dar. Sind Fremdgeschäftsführer aber nicht vorhanden (= Regelfall in der Praxis), bleibt als Beurteilungskriterium nur der ausserbetriebliche Fremdvergleich.

5.2 Äusserer Betriebsvergleich

Ein äusserer Betriebsvergleich lässt sich i. d. R. nur unter Heranziehung von nach den Regeln der wissenschaftlichen Statistik erstellten neutralen *Gehaltsuntersuchungen* führen. Nach dem BFH-Urteil vom 14.07.1999 (BFH/NV 1999, 1645) bestehen gegen die Heranziehung von Gehaltsstrukturuntersuchungen im Rahmen eines externen Fremdvergleichs keine rechtlichen Bedenken. Daneben besteht die Möglichkeit, branchenspezifische Erfahrungswerte zu verwenden, die aber nur in seltenen Fällen vorliegen werden.

Zur Arbeitserleichterung ist dieser Verfügung eine *branchen- und grössenbezogene Zusammenstellung* zur Angemessenheitsprüfung beigelegt. Dieser Zusammenstellung liegen die Ergebnisse mehrerer Gehaltsstrukturuntersuchungen sowie einer verwaltungsinternen Sammlung von Vergleichsbetrieben zugrunde.

Den *Unwägbarkeiten* bei der Bemessung der angemessenen Geschäftsführergehälter ist dadurch Rechnung zu tragen, dass sich die Beurteilung der Angemessenheit durch das Finanzamt im Regelfall an den oberen Angaben der Übersicht orientieren sollte.

Allenfalls bei sehr *ertragsschwachen* (verlustbehafteten) *Gesellschaften* kann auf die unteren Werte zurückgegriffen werden. Allerdings ist auch ein Überschreiten der in der Zusammenstellung aufgeführten Grenzwerte nur im Rahmen des unter Tz. 3 dargestellten Umfangs denkbar (ggf. in telefonischer Abstimmung mit dem Körperschaftsteuer-Referat OFD).

5.3 Prüfung

Die Prüfung der Angemessenheit der Gesamtbezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern ist im *Einzelfall* nach den o.a. Kriterien vorzunehmen. Die Prüfung darf auch nicht aus Vereinfachungsgründen unterbleiben, d.h. betragsmässige Unter- oder Obergrenzen finden keine Anwendung.

Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung des BFH bei einer *geringfügigen Überschreitung* der Angemessenheitsgrenze noch keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist danach jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 v.H. überschritten wird (BFH v. 28.06.1989, BStBl II, 854). Ein zusätzlicher Freibetrag ist damit nicht verbunden.

6. Übergangsregelung

Soweit die bisherigen betragsmässigen Festlegungen (insbesondere die Nichtaufgriffsgrenze von 300.000 DM) zu einer für die Steuerpflichtigen gegenüber den oben dargestellten Grundsätzen günstigeren Beurteilung geführt haben, gelten sie für vor dem 01.10.2000 abgeschlossene Anstellungsverträge *letztmals für den Veranlagungszeitraum 2000*.

Anlage: Auswertung Gehaltsuntersuchungen

Branchengruppe	Umsatz: unter 5 Mio. DM Mitarbeiter: unter 20	Umsatz: 5-10 Mio. DM Mitarbeiter: 20-50
Industrie/Produktion	220.000 – 290.000 DM	310.000 – 360.000 DM
Grosshandel	200.000 – 260.000 DM	270.000 – 300.000 DM
Einzelhandel	190.000 – 230.000 DM	230.000 – 270.000 DM
Freiberufler	270.000 – 370.000 DM	390.000 – 450.000 DM
Sonstige Dienstleistungen	220.000 – 300.000 DM	320.000 – 380.000 DM
Handwerk	180.000 – 240.000 DM	230.000 – 310.000 DM

Branchengruppe	Umsatz: 10-50 Mio. DM Mitarbeiter: 51-100	Umsatz: 50-100 Mio. DM Mitarbeiter: 101-500
Industrie/Produktion	340.000 – 430.000 DM	450.000 – 780.000 DM
Grosshandel	290.000 – 370.000 DM	400.000 – 880.000 DM
Einzelhandel	290.000 – 350.000 DM	350.000 – 760.000 DM
Freiberufler	450.000 – 550.000 DM	550.000 – 900.000 DM
Sonstige Dienstleistungen	360.000 – 440.000 DM	400.000 – 800.000 DM
Handwerk	300.000 – 410.000 DM	430.000 – 650.000 DM

Hinweise:

1. Der Zusammenstellung liegen Gehaltsstrukturuntersuchungen mit Datenmaterial der Jahre 1999/2000 zugrunde (Kienbaum-Studie, BBE-Studie und verwaltungsinterne Sammlungen). Gehaltssteigerungen bis zum Jahr 2001 wurden bereits in pauschaler Weise berücksichtigt. Für Jahre ab 2002 kann ein Zuschlag von jeweils 3 v.H. p.a. vorgenommen werden.
2. Die ausgewiesenen Werte dienen als Anhaltspunkte für eine überschlägige Überprüfung der Angemessenheit von Gesamtbezügen von Gesellschafter-Geschäftsführern. Sie können Ermittlungen anhand der besonderen Umstände des Einzelfalles und ggf. unter Hinzuziehung konkreter Gehaltsstrukturuntersuchungen nicht ersetzen. Dies gilt vor allem in Streitfällen, in denen mit einem Rechtsbehelfs- bzw. Klageverfahren zu rechnen ist.
3. Da die Strukturuntersuchungen betriebliche Altersversorgungsleistungen teilweise nicht berücksichtigen, wurden diese in pauschaler Form in die dargestellten Werte eingerechnet.
4. Wird eine der in den Tabellenspalten aufgeführten Grössen Umsatz/Mitarbeiterzahl überschritten, ist die Orientierungsgrösse aus der nächsten Spalte abzulesen. Bei Unternehmen, deren Grösse sich im Grenzbereich von zwei Spalten bewegt, kommt auch ein Mittelwert zwischen diesen Spalten in Betracht.
5. Bei Umsätzen über 100 Mio. DM bzw. einer Mitarbeiterzahl von über 500 ergeben sich aus den Gehaltsstrukturuntersuchungen wegen der geringen Zahl von Nennungen keine repräsentativen Werte. Die Angemessenheitsprüfung ist in diesen Fällen nach den Umständen des Einzelfalles vorzunehmen.
6. Werden die in der Zusammenstellung ausgewiesenen Werte um mehr als 20 v.H. überschritten, besteht eine Vermutung für das Vorliegen eines krassen Missverhältnisses zwischen den tatsächlich vereinbarten Gesamtbezügen und den Vergütungen vergleichbarer Fremdgeschäftsführer.
7. Bei guter bzw. schlechter Ertragslage sind Zu- bzw. Abschläge auf die ausgewiesenen Werte möglich. Ein Abschlag kann sich auch aus dem Vorhandensein mehrerer Geschäftsführer rechtfertigen.