

Verfügung der OFD Karlsruhe vom 17. 4. 2001 – S 2742 A – St 331 –

Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers

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 Gehaltsbestandteile (Tantieme, 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 Geschäftsführergehaltes zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung sowie
- Art und Höhe der Vergütungen, 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 ein Unternehmen ist, desto höher kann das angemessene Gehalt des Geschäftsführers liegen, da mit der Größe eines Unternehmens auch Arbeitseinsatz, Anforderung und Verantwortung steigen (vgl. z. B. Tänzer, GmbHR 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 den 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 auch solche Aufgaben wahrgenommen werden, die bei vergleichbaren Gesellschaften von Nichtgeschäftsführern erledigt werden (BFH-Urteil vom 11. 12. 1991, BStBl II 1992).

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 Zahlung der Bezüge mindestens eine angemessene Kapitalverzinsung verbleibt.

Die angemessene Verzinsung des Kapitals ist dabei aus dem gesamten von der Gesellschaft eingesetzten Kapital (ohne selbst geschaffene 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 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-Urteil vom 28. 6. 1989, BStBl II, 854, BB 1989, 2096). Im Regelfall kann daher von der Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerbezüge ausgegangen werden, wenn der Gesellschaft nach Abzug der Geschäftsführervergütungen noch ein Jahresüberschuss vor Ertragsteuern in mindestens gleicher Höhe wie die Geschäftsführervergütungen verbleibt (vgl. BFH-Urteil vom 27. 4. 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 Vergütungen unbegrenzt zu steigern. Die jeweilige Obergrenze muss nach den Umständen des Einzelfalles 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 hohem 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 7. 3. 1997, BStBl I, 637, und vom 14. 5. 1999, BStBl I, 512, verwiesen.

Bei der Prüfung von Tantiemevereinbarungen sind Abschn. 33 KStR sowie das BMF-Schreiben vom 5. 1. 1998, BStBl I, 90, zu beachten. Auf das BFH-Urteil vom 15. 3. 2000, BStBl II, 547, wird verwiesen.

5. Methoden zur Durchführung des Fremdvergleichs und praktische Umsetzung

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.

6. Übergangsregelung

Soweit die bisherigen betragsmäßigen Festlegungen (insbesondere die Nichtaufgriffsgrenze von 300000 DM) zu einer für die Steuerpflichtigen gegenüber den oben dargestellten Grundsätzen günstigeren Beurteilung geführt haben, gelten sie für vor dem 1. 10. 2000 abgeschlossene Anstellungsverträge letztmals für den Veranlagungszeitraum 2000.