

GESELLSCHAFTER-GESCHÄFTSFÜHRER

## Angemessenheit des Gehalts mit Hilfe von Gehaltsstrukturuntersuchungen beweisen

von RA StB FASteuerrecht Dipl.-Finw. Dr. Bernhard Janssen, Berlin

| Gehaltsstrukturuntersuchungen sind beim Streit mit der Finanzverwaltung um die steuerliche Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern (GGf) die wichtigste „Waffe“, um verdeckte Gewinnausschüttungen zu verhindern. In diesem Beitrag wird erläutert, wie Gehaltsstrukturuntersuchungen in der Praxis und bei Gericht richtig verwendet werden und welche Besonderheiten bei Mehrfachgeschäftsführern und Geschäftsführergremien bei der Angemessenheitsprüfung zu beachten sind. |

### 1. Allgemeines

Gehaltsstrukturuntersuchungen werden zum Teil jährlich erstellt (vor allem von Kienbaum und BBE), zum Teil nur sporadisch. Sämtlichen Erhebungen ist aber gemeinsam, dass ihnen keine repräsentative Auswahl der in Deutschland tätigen Geschäftsführer zugrunde liegt. Zu beachten ist insbesondere, dass

- Gesellschaften mit überdurchschnittlich hohen Gewinnen an den Umfragen oft nicht teilnehmen (Niehues, BB 98, 1452) und
- die ermittelten Werte in allen Bereichen Durchschnittswerte darstellen, was eine Aufstockung gegenüber dem Tabellenwert rechtfertigen kann.

Wie unterschiedlich das angemessene Gesamtgehalt des Geschäftsführers je nach den jeweils herangezogenen Faktoren ausfallen kann, zeigt folgender Praxisfall. Für einen Büromaschinenhersteller mit zwischen 101 und 250 Mitarbeitern, einem Umsatz zwischen 20 und 50 Mio. DM und einer Umsatzrendite von mehr als 10 % wies die BBE-Untersuchung für 2001 folgende Werte aus, die auch vom Programm der Finanzverwaltung verwertet werden:

#### Werte aus einer BBE-Untersuchung

Alle GmbH nach Mitarbeiterzahl	269.300 DM
Alle GmbH nach Umsatz	277.406 DM
Alle GmbH nach Umsatzrendite	187.340 DM
Alle GmbH nach Umsatz und Umsatzrendite	612.564 DM
Alle GmbH nach Branche, Umsatz und Umsatzrendite	803.208 DM
Alle GmbH nach Branche und Unterbranche	193.008 DM
Alle GmbH nach Branche, Unterbranche und Mitarbeiterzahl	1.048.375 DM

#### MERKE |

Zwischen der niedrigsten und der höchsten Bewertung liegen hier also 559 %. Der Fall mag, wiewohl der Realität entnommen, extrem sein. Abweichungen von 100 % sind aber keine Seltenheit.

Repräsentative Auswahl bei den meisten Erhebungen nicht gegeben

Praxisfall deckt die Schwächen schonungslos auf

Abweichung von bis zu 559 %!

## 2. Gehaltsstrukturuntersuchungen in der Finanzamtspraxis

Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll der stärkste Bestimmungsfaktor für das Gehalt die Unternehmensgröße sein, insbesondere gemessen am Umsatz und an der Beschäftigtenzahl (BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl I 02, 972). Laut BStBK ist die auffälligste Korrelation aber zwischen Gehalt einerseits und Größe und Erfolg des Unternehmens andererseits feststellbar (vgl. Senger/Schulz, DStR 97, 1830), sodass auf den Umsatz und die Umsatzrendite abzustellen wäre. Die jeweilige Branche sowie Erfahrung und Ausbildung des Geschäftsführers sollen i.d.R. von untergeordneter Bedeutung sein (so OFD Karlsruhe 17.4.01, S 2742 A - St 331, GmbHR 01, 538). In der Praxis ist allerdings oft festzustellen, dass den Betriebsprüfern Gehaltsstrukturuntersuchungen gar nicht vorliegen.

### 2.1 Ermittlung einer Bandbreite für ein noch angemessenes Gehalt

Häufig ergibt sich aufgrund einer Gehaltsstrukturuntersuchung eine Bandbreite für das angemessene Gehalt:

- Die BBE-Untersuchung unterscheidet in einigen Tabellen zwischen Höchstwert, oberes Quartil (25 % der Geschäftsführer verdienen mehr, 75 % weniger) und Median (50 % verdienen mehr, 50 % weniger – also kein Durchschnittswert!). Die Finanzverwaltung stellt insoweit auf den Median ab. Das BMF verlangt gar, dass sich das Gehalt bei ertragsschwachen GmbH an der Untergrenze des Angemessenen zu orientieren habe (BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl I 02, 972). Ab wann eine GmbH ertragsschwach ist und wie es den untersten Wert ermitteln will, lässt das BMF leider „im Dunkeln“. Gegen die Annahme des BMF spricht vor allem, dass die erheblichen Unterschiede zwischen ertragsstarken und ertragsschwachen Unternehmen vor allem im ertragsabhängigen Teil der Vergütung (Tantieme) entstehen (Tänzer, GmbHR 05, 1256).
- Wie oben gezeigt, lässt sich ein angemessenes Gehalt aus verschiedenen Tabellen ablesen. Auch wenn dabei jeweils auf den Median abgestellt wird, ergeben sich ganz unterschiedliche Werte. Die Finanzverwaltung hat sich nicht dazu geäußert, welcher dieser Werte dann anzusetzen ist. Das nachfolgend beschriebene Programm Hansmann bildet aus 8 Medianen einen Durchschnittswert.

### 2.2 Die Methode „Hansmann“

Die Finanzverwaltung NRW hat inzwischen ein Programm zur Prüfung der Angemessenheit der Gesamtausstattung eines GmbH-Geschäftsführers entwickelt, das zumindest in NRW jeder Betriebsprüfer auf dem Laptop hat. Es wird nach seinem Schöpfer „Methode Hansmann“ genannt (ausführlich Janssen, GStB 04, 33). Nach Eingabe der Daten produziert das Programm ein etwa **10-seitiges Gutachten** zur Angemessenheit des Gehaltes im konkreten Fall. Das Programm ist relativ einfach aufgebaut. Die damit erzielten Ergebnisse werden aber von den überraschten und von den detaillierten Ausführungen oft erschlagenen Steuerberatern häufig „kampflos“ hingenommen.

Unternehmensgröße  
als wichtigster  
Faktor umstritten

Finanzverwaltung  
stellt auf Median ab

Durchschnittswert  
aus 8 Medianen

Ergebnisse der  
Betriebsprüfer nicht  
kampflos hinnehmen

**PRAXISHINWEIS I**

Die von dem Programm umgesetzten Rechtsansichten sind zum Teil umstritten, zum Teil sogar bereits von der Rechtsprechung verworfen worden. Jedenfalls aber führt dessen Anwendung zu einer schematischen Prüfung, wie sie der BFH gerade ablehnt. Die Überprüfung des Programms war Gegenstand des Verfahrens 9 K 6436/02 beim FG Münster (vgl. Hinweis der OFD Düsseldorf 17.6.04, DStR 04, 1386). Das Verfahren ist jedoch von den Parteien in der Hauptsache übereinstimmend für erledigt erklärt worden, was ein Hinweis darauf sein dürfte, dass die Verwaltung die Überprüfung scheute. Letztlich hat man wohl nur versucht, die Anschaffung teurer Gehaltsstrukturuntersuchungen zu vermeiden und die Prozesse in der Betriebsprüfung zu vereinfachen; ein Versuch, der getrost als gescheitert bezeichnet werden kann.

Programm dürfte einer Überprüfung nicht standhalten

**3. Gehaltsstrukturuntersuchungen und die Gerichte**

Der BFH hat keine rechtlichen Bedenken gegen die Heranziehung von Gehaltsstrukturuntersuchungen beim externen Betriebsvergleich (BFH 26.5.04, I R 86/03, DStR 03, 1747). Einer schematischen Anwendung der Ergebnisse steht er allerdings kritisch gegenüber. So hält er z.B. daran fest, dass GGf keine Überstundenvergütungen gezahlt werden dürfen, obwohl die Erhebungen gerade erbracht hatten, dass ca. 30 % der Geschäftsführer solche Überstundenvergütungen erhalten (BFH 27.3.01, I R 40/00, BB 01, 2097).

Keine schematische Anwendung der Erhebungen

**PRAXISHINWEIS I**

Somit dürften die Gerichte für sachgerechte Argumente im Einzelfall offen sein, auch wenn sich das konkrete Gehalt außerhalb der von der Gehaltsuntersuchung dargestellten Spanne bewegt. Dies sollte man als Chance begreifen.

**3.1 Orientierung am obersten Wert der Bandbreite**

Soweit eine Untersuchung verschiedene Werte ausweist (oberes Quartil/Median etc.), muss die Schätzung der Finanzgerichte sich nach den Vorgaben des BFH stets am obersten Wert der Bandbreite orientieren. Somit wäre also vom Höchstwert, zumindest aber vom oberen Quartil auszugehen (BFH 26.5.04, I R 86/03, GmbHR 04, 1536). In einem späteren Urteil deutet der BFH allerdings an, dass die Werte für das obere Quartil nur anwendbar sind, wenn feststeht, dass das Unternehmen auch zum oberen Quartil gehört (BFH 15.12.04, I R 79/04, GmbHR 05, 635). Dies ist allerdings kaum feststellbar, da die Gehaltsstrukturuntersuchungen eine Mindestgrenze für die Einordnung im oberen Quartil nicht nennen.

Im Zivilrecht wird bei ähnlich gelagerten Fällen auf die Beweislast abgestellt (BGH 21.7.08, II ZR 39/07, GmbHR 08, 1092): Liegt die Beweislast beim Finanzamt, wäre danach vom Höchstwert auszugehen, liegt sie beim Steuerpflichtigen, vom Median als geringstem Wert. Da die Beweislast für vGA beim Finanzamt liegt, ist regelmäßig vom Höchstwert auszugehen. Daraus wäre zu folgern, dass auch von den Werten, die unterschiedliche Tabellen ausweisen, die für den Steuerpflichtigen günstigste zu verwenden ist. Im Beispiel oben wäre demnach ein Gehalt von 1.048.375 DM noch angemessen.

Abstellen auf Beweislastregeln führt zum Höchstwert

## PRAXISHINWEIS I

Die Ergebnisse eines Vergleichs anhand von Gehaltsstrukturuntersuchungen sind allerdings keinesfalls einfach unverändert zu übernehmen. Sie geben nur einen ersten Anhaltspunkt bzw. einen Rahmen. Es kommt darauf an, den Betrag zu ermitteln, den die GmbH bei gleicher Leistung einem Nichtgesellschafter zugebilligt hätte. Dabei sind objektive Merkmale (Branche, Betriebsgröße, Kundenkreis) und subjektive Merkmale (Erfahrung, Wissen, Geschick, Geschäftssinn usw.) einzubeziehen (so Richter, GmbHHR 81, 165).

### 3.2 Interessante Fälle aus der Rechtsprechung

Dazu wurden von den Gerichten etwa folgende Erwägungen vorgenommen:

- Da die Gesamtvergütung des GGf auch einen Ansatz für die private Pkw-Nutzung enthält, muss bei dem Wert der Gehaltsstrukturuntersuchung ein Zuschlag vorgenommen werden, wenn er die private Pkw-Nutzung nicht enthält (BFH 4.6.03, I R 38/02, FR 03, 1173).
- Erhält der GGf keine Altersversorgung, so soll das aus veröffentlichten Durchschnittswerten ermittelte Gehalt um einen Pauschalzuschlag erhöht werden (BFH 16.10.91, I B 227-228/90, BFH/NV 92, 341).
- Die prozentuale Anpassung eines aus einer Gehaltsstudie für ein früheres Jahr entnommenen Wertes um die allgemeine Gehaltsentwicklung ist auf das Streitjahr fortzuschreiben (so das FG Berlin-Brandenburg 12.12.07, 12 K 8396/05 B (rkr.), EFG 10, 517).
- Auch die erfolgreiche Aufbauleistung eines Geschäftsführers, seine erfolgreiche Unternehmensführung und sein umfassender Tätigkeitsumfang sind Gründe für eine erhebliche Abweichung von den Werten einer Gehaltsstrukturuntersuchung nach oben (FG Düsseldorf 14.10.03, 6 K 7092/02 K, G, F, AO (rkr.), EFG 04, 222).
- Das FG Hamburg hielt eine Erhöhung des Gehalts laut Gehaltsstrukturuntersuchung um 10 % beim Geschäftsführer einer ertragsschwachen GmbH ohne große Personalverantwortung aufgrund seiner besonderen Qualifikation, Berufserfahrung und Einsatzbereitschaft für angemessen (FG Hamburg 13.10.00, II 457/99 (rkr.), EFG 01, 160).
- Das FG Hessen sah eine Erhöhung des durchschnittlichen Gehalts um 20 % bei einem Geschäftsführer einer ertragsstarken GmbH als unproblematisch an (FH Hessen 27.3.98, 4 K 3409/96, EFG 98, 1538).
- Der BFH hielt eine Erhöhung des Gehalts um 45 % wegen der überdurchschnittlichen Gewinnsituation für angemessen, hat das Gehalt dann aber um 10 % reduziert, da dem Gericht nur Zahlen zur Verfügung standen, die sowohl bei Fremd- als auch bei GGf erhoben worden waren, ein Vergleich aber nur mit Fremdgeschäftsführern in Betracht kommt (BFH 18.12.02, I R 85/01, GmbHHR 03, 549).

Welches Gehalt hätte die GmbH einem Nichtgesellschafter zugebilligt?

Zuschlag für private Pkw-Nutzung

Erhöhung wegen besonderer Qualifikation und Berufserfahrung

- Werden von dem Geschäftsführer einer kleinen Gesellschaft Aufgaben miterledigt, die bei anderen Unternehmen untergeordnete Angestellte erledigen, wirkt sich dies nach Ansicht der Gerichte gehaltsmindernd aus (das FG Berlin-Brandenburg 17.6.08, 6 K 1807/04, NZB BFH: I B 175/08, EFG 08, 1660 nahm im Streitfall eine 20 %ige Kürzung vor). Dies kann allerdings nur dann gelten, wenn seine eigentliche Geschäftsführungstätigkeit entsprechend reduziert wird. Wird aber die kaufmännische Tätigkeit unter Ausweitung der Arbeitszeit zusätzlich zur eigentlichen Geschäftsführungstätigkeit erledigt, so muss sich dieser Umstand gerade gehaltserhöhend auswirken (BFH 9.9.98 I R 104/97, GmbHR 1999, 486, a.A. FG München, 26.7.90 15 K 4596/89 und 2866/90 (rkr.), EFG 1991, 146)

### PRAXISHINWEIS I

Das FG Hessen hat ein eigenes Zuschlagsverfahren entwickelt (FG Hessen 27.3.98, 4 K 3409/96, EFG 98, 1538, dazu näher Böth, StBp 02, 135). Danach ist zunächst das mittlere Gehalt laut Gehaltsstrukturuntersuchung anzusetzen. Bei überdurchschnittlicher Ertragslage sei es um 20 % zu erhöhen, bei herausragenden Leistungsmerkmalen des Geschäftsführers um weitere 50 %. Daraus ergebe sich dann das angemessene Gehalt. Ein weiterer Zuschlag von 20 % sei möglich, bevor ein krasses Missverhältnis gegeben sei, alles darüber Liegende sei dann vGA.

Der Zuschlag von 20 % ist stets zu beachten, es handelt sich um einen vom BFH entwickelten Unsicherheitszuschlag (BFH 10.7.02, I R 37/01, so auch Tänzer, GmbHR 00, 596). Ist allerdings in der Gehaltsstrukturuntersuchung für die Daten des Betriebes kein Wert enthalten, kann nicht einfach der Wert der darüberliegenden Stufe verwendet werden. Die Untersuchung ist dann nicht anwendbar, da sie keine Vergleichsfälle enthält. In solchen Fällen ist ein hypothetischer Fremdvergleich erforderlich (vgl. dazu FG Baden-Württemberg 27.4.06, 10 K 153/03, (rkr.))

Zuschlagsverfahren des FG Hessen bietet hilfreiche Argumente

## 4. Gehaltsstrukturuntersuchungen in der Beratung

Nach der Rechtsprechung des BGH hat der Steuerberater seinen Mandanten im Zweifel den sichersten Weg zu empfehlen, wenn er eine Haftung vermeiden will. Im Zusammenhang mit der Angemessenheit der Gesamtausstattung des GGf gibt es aber nur eine sichere Auskunft: Ein Gehalt von 0 EUR wird bestimmt nicht in eine vGA umqualifiziert (Hoffmann, GmbHR 03, 1197), jede andere Auskunft ist stets mit einem gewissen Unsicherheitsfaktor belastet. Man sollte dem Mandanten klarmachen, dass er dieses Risiko selbst tragen muss.

Gehalt von 0 EUR als einzige „sichere“ Lösung?

### PRAXISHINWEIS I

Mit dieser Einschränkung lässt sich eine gewisse Sicherheit erreichen, wenn zur Ermittlung des Gehalts eine Gehaltsstrukturuntersuchung verwendet wird, die möglichst für das zu beurteilende Jahr aufgestellt wurde und wenn das vereinbarte Gehalt bei mehreren Tabellen dieser Untersuchung den Median nicht überschreitet. Außerdem sollten nur Tabellen verwendet werden, die ausschließlich Werte für Fremdgeschäftsführer enthalten.

Praxistipps zum sicheren Umgang mit solchen Tabellen

Auf diese Art kann für die Beratung ein relativ unangreifbarer Wert ermittelt werden, der jedoch keinesfalls den möglichen Maximalwert darstellt. Ist die Gehaltsvereinbarung ohne Hinzuziehung des Beraters vorgenommen worden und wird sie in der Betriebsprüfung aufgegriffen, so sollte

- der in den Tabellen ausgewiesene Höchstwert verwendet werden,
- darauf ggf. die nach der oben dargestellten Rechtsprechung möglichen Zuschläge angewandt und auf das Ergebnis
- der Unsicherheitszuschlag von 20 % vorgenommen werden.

### PRAXISHINWEIS I

Muss wegen der Gesamtausstattung ein Verfahren vor dem FG angestrengt werden, so müssen alle Argumente gesammelt werden, die im Einzelfall für ein hohes Gehalt sprechen können. Das FG ist in diesen Fällen regelmäßig die letzte Instanz, da der BFH die Urteile allenfalls auf Denkfehler prüft. Welche Überlegungen aber für das FG im konkreten Fall ausschlaggebend sind, ist kaum vorherzusagen. Aus dieser Unsicherheit könnte sich indes auch eine größere Bereitschaft des Finanzamtes zur außergerichtlichen Verständigung ergeben (Hoffmann, GmbHR 03, 1197).

## 5. Externer Fremdvergleich bei mehreren Geschäftsführern

In der Praxis taucht bei Betriebsprüfungen immer wieder die Behauptung auf, die Gehaltsstrukturuntersuchungen würden sich auf die angemessenen Gehälter für die gesamte Geschäftsführung, also für alle Geschäftsführer gemeinsam und nicht für einen einzelnen Geschäftsführer beziehen (so z.B. auch FG Berlin-Brandenburg 12.12.07, 12 K 8396/05 B, EFG 10, 517). Daraus kann abgeleitet werden, dass die Untersuchungen der Verwaltung überhaupt nicht zugänglich sind. Denn die Ersteller der Untersuchungen haben in der Literatur ausdrücklich festgehalten, dass sich diese auf das Gehalt des einzelnen Geschäftsführers beziehen. Sind mehrere Geschäftsführer vorhanden, so sinkt danach das Gehalt des Einzelnen nicht (Zimmermann, DB 03, 786), der Sprecher erhält allerdings einen Zuschlag von 10 bis mehr als 100 % (Tänzer, GmbHR 05, 1256). Dem folgt auch die Rechtsprechung (vgl. FG Berlin-Brandenburg 16.1.08, 12 K 8312/04 B, BB 08, 1489 - allerdings mit einem Abschlag von 25 %); FG Brandenburg 2.7.03, 2 K 870/01, EFG 03, 1336, insoweit von der Revisionsentscheidung BFH 26.5.04, I R 101/03, nicht bezweifelt).

Sind jedoch bei einer kleinen GmbH, die üblicherweise mit nur einem Geschäftsführer auskommen würde, mehrere Geschäftsführer beschäftigt, so ist das angemessene Gehalt laut Gehaltsstrukturuntersuchung gleichmäßig auf diese zu verteilen (so auch BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl I 02, 972, FR 02, 1246). Üben diese daneben weitere Tätigkeiten für die GmbH aus, so ist das dafür angemessene Gehalt hinzuzuaddieren (Zimmermann, DB 03, 786; Hansmann, EStB 03, 143). So hat das FG Rheinland-Pfalz bei einer kleinen Maler- und Verputzer-GmbH mit vier Geschäftsführern, die alle auch noch auf den Baustellen arbeiteten, jedem Geschäftsführer als angemessenes Gehalt ein Viertel des angemessenen Geschäftsführergehalts und ein um

Richtiges Verhalten  
beim Streit mit dem  
Betriebsprüfer ...

... und vor dem  
Finanzgericht

Sonderfall  
„Geschäftsführer-  
gremium“

Sonderfall  
„Kleine GmbH“



einen Zuschlag erhöhtes normales Meistergehalt zugebilligt (FG Rheinland-Pfalz 8.9.99, 1 K 1395/97 (rkr.); auch FG Hessen 27.6.01, 4 K 752/01 (rkr.), EFG 02, 490). Eine solche Verteilung ist jedoch kein Automatismus, es muss dafür vom Finanzamt zunächst bewiesen werden, dass die GmbH tatsächlich mit weniger Geschäftsführern auskommen würde. Der Beweis des ersten Anscheins dürfte hier eindeutig dafür sprechen, dass in einer GmbH nicht mehr Geschäftsführer als notwendig bestellt werden, jedenfalls wenn die Gesellschafter einander fremde Dritte sind.

### MERKE I

Nach Evers/Grätz/Näser (Gehaltsfestsetzung bei Geschäftsführern, 5. Aufl.) sind z.B. bei Unternehmen mit 50 bis 250 Arbeitnehmern durchschnittlich 1,9, bei solchen mit 500 bis 2.000 Arbeitnehmern durchschnittlich 3,0 Geschäftsführer beschäftigt.

Der BFH (4.6.03, I R 38/02, BStBl II 04, 139) hat insoweit klargestellt, dass die Gehälter in den Gehaltsstrukturuntersuchungen sich regelmäßig auf Geschäftsführer beziehen, die den gesamten Aufgabenkreis eines Geschäftsführers wahrnehmen. Daher sollen Gehaltsabschläge nötig sein, wenn der Einzelne eines Geschäftsführerergremiums

- mit geringwertigeren Aufgaben belastet ist als ein Alleingeschäftsführer, also insbesondere dann, wenn er nur für Aufgabenbereiche zuständig ist, die nicht als geschäftsführend angesehen werden können oder
- einer geringeren zeitlichen Belastung ausgesetzt ist oder
- weniger Verantwortung zu tragen hat als ein Alleingeschäftsführer, also insbesondere, wenn er keine Gesamt-, sondern nur eine Teilverantwortung zu tragen hat. Letzteres ist wohl nur denkbar, wenn die Verantwortung aufgrund einer Geschäftsführungsordnung ausdrücklich beschränkt worden ist.

Umgekehrt könne aber auch ein Gehaltszuschlag in Betracht kommen, weil

- die Aufteilung auf mehrere Geschäftsführer eine effektivere Bewältigung der anstehenden Aufgaben ermöglicht,
- besondere Qualifikationen/Erfahrungen eingebracht werden oder
- die Geschäftsführer zusätzlich zu ihren eigentlichen Aufgaben Tätigkeiten anderer Arbeitnehmer mit übernehmen.

**HINWEIS I** Es kann aber bei zwei Geschäftsführern einer kleinen GmbH nicht schematisch davon ausgegangen werden, dass einem Geschäftsführer ein volles Geschäftsführergehalt zusteht und dem anderen das Gehalt eines leitenden Angestellten. Auch in einer kleinen GmbH können sich zwei Geschäftsführer die Aufgaben eines Alleingeschäftsführers teilen. Dennoch sind beide dann am Schicksal der GmbH mehr interessiert als ein Arbeitnehmer und tragen beide auch grundsätzlich die volle Geschäftsführer-Haftung, was bei der Gehaltsbemessung berücksichtigt werden muss (zu möglichen Abschlägen bei kleineren Familienbetrieben, bei denen sich mehrere GGf die Gesamtverantwortung teilen, siehe auch BFH 4.6.03, I R 38/02 und Pflüger in GStB 03, 475).

2 bis 3 Geschäftsführer bei mittelgroßen Unternehmen

Argumente für einen Gehaltszuschlag

Haftungsgefahr muss ins Gehalt einfließen

## 6. Externer Fremdvergleich bei mehrfacher Geschäftsführung durch eine Person (Mehrfach-Geschäftsführer)

Bei Mehrfach-Geschäftsführern ist grundsätzlich eine Einzel- oder Gesamtbetrachtung denkbar:

- Bei einer Gesamtbetrachtung sind die Gehälter des Geschäftsführers in allen Gesellschaften zusammenzurechnen und zu ermitteln, ob dieses Gesamtgehalt gemessen an der Tätigkeit in allen Gesellschaften zusammen angemessen ist. Zumindest in Konzernen entspricht die Gesamtbetrachtung der wirtschaftlichen Realität (Brass, BB 02, 1724). Das Programm der Finanzverwaltung geht von dieser Betrachtung auch aus, wenn der Gesellschafter in verschiedenen Unternehmen derselben Branche tätig ist.
- Bei der vom BFH bevorzugten Einzelbetrachtung ist zunächst anhand der Untersuchung für jede einzelne Tätigkeit das angemessene Gehalt zu ermitteln. Die Gehälter für die Tätigkeit in den einzelnen Firmen müssen dann herabgesetzt werden, um zu berücksichtigen, dass der GGf der einzelnen Gesellschaft nicht mehr seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung stellen kann (BFH 26.5.04, I R 92/03, GmbHR 05, 1539 m.w.N.). Dies alles gilt auch im Konzern, also bei der Geschäftsführung von Schwester- oder Mutter- und Tochtergesellschaften. Wird der Geschäftsführer in diesen Fällen nur in einem Unternehmen entlohnt, sollte daher unbedingt eine Kostenumlage auf die anderen Unternehmen erfolgen (Böth, StBP 2004, 135, 138. Maßstäbe dafür z.B. in BMF 30.12.99, BStBl I 99, 1122).

### 6.1 Ausnahmen vom Grundsatz der Kürzung

Von einer Kürzung des Gehalts des Mehrfach-Geschäftsführers kann abgesehen werden,

- wenn gerade die anderweitige Tätigkeit für die zu beurteilende Gesellschaft Vorteile mit sich bringt, die den Verlust an zeitlichem Einsatz des Geschäftsführers ausgleichen (BFH 26.5.04, I R 92/03, GmbHR 05, 1539). Das wäre ggf. von der Gesellschaft zu beweisen. Das FG Berlin-Brandenburg (17.6.08, 6 K 1807/04, EFG 08, 1660) verlangt dazu konkrete finanzielle Vorteile.
- wenn sich das tatsächlich gezahlte Gehalt trotz der reduzierten Leistung immer noch im Rahmen des angemessenen bewegt (BFH 26.5.04, I R 92/03, GmbHR 05, 1539). Beispiel: Das angemessene Gehalt für einen voll tätigen Geschäftsführer beträgt 200.000 EUR im Jahr, der Geschäftsführer erhält aber nur 100.000 EUR. Er nimmt eine weitere Tätigkeit auf, woraufhin sich seine Bedeutung für die erste Gesellschaft um 25 % reduziert, angemessen wäre also jetzt ein Gehalt von 150.000 EUR. Da das tatsächliche Gehalt immer noch darunter liegt, muss es nicht angepasst werden.
- wenn der Geschäftsführer glaubhaft machen kann, dass die neu aufgenommene (Neben-)Tätigkeit nicht zu einer Reduzierung seines Einsatzes bei der GmbH geführt hat (BFH 27.2.03, I R 46/01, DStR 03, 1567).

Programm der Finanzverwaltung geht von Gesamtbetrachtung aus

BFH bevorzugt Einzelbetrachtung

Drei Ausnahmen vom Grundsatz der Gehaltskürzung



## 6.2 Die Herabsetzung des Gehalts

Ist das Gehalt danach herabzusetzen, so muss sich die Herabsetzung an folgenden Maßstäben orientieren:

- **Regel Nr. 1:** Zunächst ist der tatsächliche Arbeitseinsatz für die verschiedenen Gesellschaften zu berücksichtigen. Das FG Nürnberg sieht dabei jedenfalls einen Abschlag von 25 % von der angemessenen Vergütung für jede der einzelnen Tätigkeiten als notwendig an (FG Nürnberg 20.7.99, I 202/97, EFG 99, 1152). Es muss aber auch berücksichtigt werden, dass das Gehalt des Geschäftsführers nicht nur die Vergütung für die eingesetzte Zeit, sondern auch für Verantwortung, Haftung und Leitung ist. Daher ist das Gehalt nicht in demselben Umfang herabzusetzen, wie der zeitliche Einsatz des Geschäftsführers für die GmbH sinkt (so aber wohl BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl I 02, 972).
- **Regel Nr. 2:** Die Herabsetzung kann sowohl bei der Festvergütung als auch im variablen Teil des Gehalts (Verzicht auf Tantieme) erfolgen (BFH 26.5.04, I R 92/03; a.A. noch FG Düsseldorf 14.10.03, 6 K 7092/02 K, G, F, AO (rkr.), EFG 04, 222). Im letztgenannten Fall ist festzustellen, welche Ertragserwartungen die Gesellschaft im Verzichtszeitpunkt hatte, um die Werthaltigkeit eines solchen Verzichts beurteilen zu können (BFH 26.5.04, I R 92/03).
- **Regel Nr. 3:** Wird im zeitlichen Zusammenhang mit der Aufnahme einer weiteren Tätigkeit bei der Gesellschaft zur Entlastung des bisherigen Geschäftsführers ein weiterer Geschäftsführer eingestellt, so ist das Gehalt des bisherigen Geschäftsführers in Höhe des Aufwands der Gesellschaft für den „Neuen“ eine vGA. Diese vermindert sich, soweit der neue Geschäftsführer (auch) wegen Erweiterung der Geschäfte der GmbH eingestellt werden musste (FG Köln 14.11.02, 13 K 6620/00 (NZB eingelegt, Az. BFH: I B 17/03, DStRE 03, 414).

Abschlag von  
25 % für jede der  
einzelnen Tätigkeiten

Herabsetzung kann  
auch beim variablen  
Gehaltsbestandteil  
erfolgen

### PRAXISHINWEIS I

Abzulehnen ist die Vorgehensweise im Programm der Finanzverwaltung. Danach soll das Gehalt des Geschäftsführers stets um 70 % des Gehalts aus einer anderen Beschäftigung gekürzt werden, wenn es sich nicht um branchengleiche Unternehmen handelt. Das würde häufig dazu führen, dass die gesamte Vergütung in dem Unternehmen, in dem der Geschäftsführer schlechter bezahlt wird, als vGA anzusehen wäre.

Vorgehensweise der  
Finanzverwaltung ist  
abzulehnen

### Weiterführende Hinweise

- Eine Zusammenfassung der BBE-Studie 2001 findet sich bei Zimmers, GmbH-Stpr. 01, 372.
- Zur Zusammenfassung der Kienbaum-Studien siehe Tänzer, GmbHHR 03, 754
- Eine Zusammenfassung von Gehaltsstrukturuntersuchungen enthält auch die Verfügung der OFD Karlsruhe 17.4.01, S - 2742 A - St 311, GmbHHR 01, 538.
- Die Checkliste „Die 6 größten Irrtümer bei Prüfung der Angemessenheit der Gesamtvergütung“ sowie ein Prüfschema halten wir in myIWW für Sie bereit ([www.iww.de](http://www.iww.de)).
- Den ersten Teil dieser Beitragsreihe zur „Angemessenheit der Gesamtvergütung eines GGf“ finden Sie in GStB 11, 327.



### INFORMATION

Teil 1 des Beitrags in  
GStB 11, 327

## CHECKLISTE / „Prüfung der Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers“

Einzubeziehende Vergütungsbestandteile zutreffend ermittelt?	Nein →	Achtung: Nicht alle Bestandteile werden mit ihrem tatsächlichen Wert angesetzt!
↓ Ja		
Halbteilungsgrundsatz eingehalten?	Ja →	Gehalt angemessen, in der Praxis wird dennoch weiter geprüft.
↓ Nein		
Gehalt deswegen nicht unangemessen		
Verbleibt der GmbH als Untergrenze eine angemessene Kapitalverzinsung?	Nein →	Der BFH sieht 10 % über einen längeren Zeitraum als notwendigen Mindestgewinn an.
↓ Ja		
Richtet sich das Gehalt bei mehreren GGf nach der Beteiligungshöhe?	Ja →	Dies gilt als Indiz für eine vGA, da sich das Gehalt i.d.R. nach dem Umfang der Tätigkeit richtet, nicht nach Beteiligungshöhe.
↓ Nein		
Liegt eine freiberufliche Tätigkeit vor?	Ja →	Nach neuerer Rspr. rechtfertigt dies keine Besonderheiten.
↓ Nein		
Ist ein innerbetrieblicher Fremdvergleich möglich?	Ja →	Keine vGA, wenn der GGf nicht mehr als 300 % des Gehalts des bestbezahlten Angestellten erhält.
↓ Nein		
Ist das Gehalt gemessen an Gehaltsstrukturuntersuchungen angemessen?	Ja →	Keine vGA, wenn Gehalt nach den durch Rspr. vorgenommenen Modifikationen der Tabellen angemessen (i.d.R. nicht über 120 % des Tabellenwerts)
↓ Nein		
Besonderheiten bei Beschäftigung mehrerer Geschäftsführer durch die Gesellschaft beachtet?	Nein →	Gehalt zum Teil vGA, wenn überhöht, weil notwendige Abschlüsse nicht vorgenommen wurden
↓ Ja		
Besonderheiten bei Übernahme mehrerer Geschäftsführungen durch den Geschäftsführer beachtet?	Nein →	Gehalt zum Teil vGA, wenn überhöht, weil notwendige Abschlüsse nicht vorgenommen wurden
↓ Ja		
Obergrenzen eingehalten?	Nein →	Für Gehalt wird zum Teil eine absolute, für Erhöhungen eine prozentuale Obergrenze angenommen, aber wohl rechtsgrundlos.
↓ Ja		
Das Gehalt ist insgesamt angemessen, also keine vGA.		

**Hinweis der Redaktion:** Die Checkliste bezieht sich auch auf Teil 1 dieser Beitragsserie von Janssen, „Gesellschafter-Geschäftsführer: Angemessenheit der Gesamtvergütung kritisch prüfen!“ in GStB 11, 327.