

Kapitalgesellschaften

Gesellschafter-Geschäftsführer: Angemessenheit der Gesamtvergütung kritisch prüfen!

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

Verwaltung und Rechtsprechung sind ständig bemüht, gesellschaftsrechtlich motivierte von schuldrechtlich motivierten Zahlungen an Gesellschafter-Geschäftsführer (GGf) strikt zu trennen. Dabei maßen sie sich auch an, darüber zu befinden, welche Gehälter GGf maximal verdienen dürfen. Der BFH hat dafür unzählige Regeln aufgestellt, über die man zwar streiten kann, die man aber beachten muss, will man das Risiko einer vGA gering halten.

1. Grundsatz: Der „3-Stufen-Plan“

Die Prüfung der Angemessenheit der Gesamtvergütung eines GGf erfolgt in drei Stufen (BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl I 02, 972):

- Bei jedem einzelnen Gehaltsbestandteil wird untersucht, ob er dem Grunde nach bereits vGA darstellt (z.B. Überstundenvergütungen, Pensionszusage ohne Probezeit etc.).
- Bei jedem Gehaltsbestandteil wird sodann untersucht, ob er der Höhe nach angemessen ist (z.B. Überversorgung bei Pensionszusagen, Verhältnis von Tantieme zu Festgehalt bei Tantiemen).
- Schließlich wird geprüft, ob das danach verbleibende Gehalt insgesamt als der Höhe nach angemessen angesehen werden kann. Allein dieser Punkt wird im Folgenden behandelt.

Für die Angemessenheit der Bezüge eines GGf gibt es keine allgemeingültige Ober- oder Untergrenze, der angemessene Betrag ist vielmehr im Einzelfall durch Schätzung zu ermitteln (BFH 11.8.04, I R 40/03, GmbHR 05, 111). Inner- und außerbetriebliche Merkmale können einen Anhaltspunkt für die Schätzung bieten. Beurteilungskriterien sind insbesondere:

- 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 ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren.

Merke!

Die Steigerung des Unternehmenswertes soll hingegen kein Kriterium für die Gehaltsbemessung sein. Im Gegenteil: Sie soll sogar gehaltsmindernd wirken, da dem Unternehmen eine Mindestverzinsung verbleiben soll, die auch die stillen Reserven umfasst (FG Hessen 27.6.01, 4 K 752/01, rkr.).

3-stufige Prüfung im Blick haben

Anhaltspunkte für die Schätzung des angemessenen Salärs

Unternehmen soll Mindestverzinsung verbleiben

2. Wer ist betroffen?

Die Angemessenheit der Gesamtvergütung wird nur bei Gesellschaftern geprüft, die zugleich bei der Gesellschaft beschäftigt sind. Auf die Höhe der Beteiligung kommt es nicht an, auch bei Minderheitsgesellschaftern wird die Angemessenheit geprüft (FG Köln 22.2.96, 13 K 4559/90, EFG 96, 1006; Schuhmann, GmbHR 09, 1271).

Beteiligungshöhe spielt keine Rolle

Beispiel

Im Fall eines mittelbaren Gesellschafters wandte der BFH (5.3.08, I B 171/07, DStRE 08, 692) die Grundsätze zur Angemessenheitsprüfung ebenfalls an: A hielt alle Anteile an der A-GmbH, B alle Anteile der B-GmbH. A-GmbH und B-GmbH hielten sämtliche Anteile an der C-GmbH. A-GmbH und B-GmbH schlossen mit der C-GmbH einen Managementvertrag, nach dem sie die gesamte Geschäftsführung der C-GmbH übernahmen. Diese Verpflichtung erfüllten sie, indem sie die Arbeitskraft ihrer Geschäftsführer A und B zur Verfügung stellten. Da auch eine Urlaubs- und Krankheitsregelung vorgesehen war, hielt der BFH es für zweifelsfrei gerechtfertigt, die Entgelte für die Managementverträge nach den Kriterien für die Angemessenheit von GGf-Gehältern zu prüfen.

Auch nur mittelbare Gesellschafter betroffen

3. Woraus besteht die Gesamtvergütung?

Für die Angemessenheitsprüfung kommt es auf die Gesamtausstattung an. Darunter ist die Summe aller Vorteile zu verstehen, die der GGf im jeweils maßgeblichen VZ von der Gesellschaft oder Dritten für deren Rechnung bezogen hat. Dabei sind monetäre Vergütungen (Gehalt, Tantieme, Direktversicherungsbeiträge usw.) und nicht monetäre Vergütungen (z.B. Pkw-Nutzung, Wohnungsüberlassung u.ä.) sowie Pensionsrückstellungen einschließlich einer Rückstellung für die Witwenpension zu berücksichtigen (OFD Karlsruhe 17.4.01, S - 2742 A - St 311, DStR 01, 792; zu Letzterem siehe schon BFH 10.6.64, I 170/62, HFR 65, 69). Soweit die Gehaltsstrukturuntersuchungen die Pkw-Nutzung nicht mit ihrem Geldwert in den Vergleichszahlen enthält, sind entsprechende Zuschläge vorzunehmen (BFH 4.6.03, I R 38/02, FR 03, 1173). Auch Gehaltssteigerungen sind einzubeziehen. Nicht zu berücksichtigen sind hingegen:

Nicht monetäre Vorteile wie Pkw-Nutzung zählen mit

- Gehaltsbestandteile, die bereits aus anderen Gründen als vGA zu qualifizieren sind (z.B. Umsatztantieme, 50 %-Grenze-Tantieme; siehe dazu BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl I 02, 972)
- Echter Auslagen- oder Aufwandsersatz
- Steuerfreie Gehaltsbestandteile, z.B. nach § 3 Nr. 45 EStG
- Zahlungen zur Abgeltung des Urlaubsanspruchs. Zwar ist auch der Urlaub ein Gehaltsbestandteil (BFH 28.1.04, I R 50/03, BStBl II 05, 524), die einschlägigen Gehaltsstrukturuntersuchungen rechnen aber den Geldwert des Urlaubs nicht dem Gehalt hinzu, sondern gehen davon aus, dass dieser neben dem Gehalt gewährt wird.

Urlaub wird neben Gehalt gewährt

- Die Vergütungen des Geschäftsführers für eine weitere Tätigkeit bei einer anderen Gesellschaft; die Angemessenheit ist vielmehr im Hinblick auf jede Gesellschaft getrennt zu prüfen (BFH 18.8.99, I R 10/99).
- Abfindungszahlungen, da diese einen anderen Rechtsgrund haben als die laufende Vergütung.

Für die Bewertung nicht monetärer Bestandteile gilt grundsätzlich, dass sie anhand derjenigen Umstände beurteilt werden müssen, die im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarung vorgelegen haben. Einige Besonderheiten:

- Pensionszusagen sind mit der fiktiven Jahresnettoprämie anzusetzen (OFD Karlsruhe 17.4.01, S - 2742 A - St 311, DStR 01, 792; Ott, INF 04, 188). Nicht zu berücksichtigen ist jedoch der Teil der fiktiven Jahresnettoprämie, der auf Teile der Pension entfällt, für die keine Rückstellung gemäß § 6a EStG gebildet werden darf (z.B. wegen Überversorgung), da insoweit keine Vermögensminderung vorliegt. Ferner sind auch eine Rückdeckungsversicherung sowie angemessene Anpassungsklauseln nicht zu berücksichtigen.
- Tantiemen sind nur in der zu erwartenden, nicht in der tatsächlich gezahlten Höhe in den Vergleich einzubeziehen.
- Die Zusage der Lohnfortzahlung im Krankheitsfall ist für Zeiträume nach Ende der 6. Krankheitswoche mit den Kosten einer entsprechenden Krankentagegeldversicherung anzusetzen.
- Die Überlassung eines Pkw oder einer Wohnung werden mit den lohnsteuerlichen Werten angesetzt.

**Fiktive
Jahresnettoprämie
maßgebend**

Praxishinweis

In der Praxis wird das Gehalt laut Lohnkonto genommen und ggf. die Erhöhung der Pensionsrückstellung hinzugerechnet. Dass hingegen tatsächlich die fiktive Jahresnettoprämie berechnet wird, kommt wohl nur in den dem BFH vorgelegten Fällen vor.

**Gehalt laut
Lohnkonto plus
Pensionsrückstellung**

Auf jeden Fall ist für die Angemessenheitsprüfung auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem die Gehaltsvereinbarung geschlossen bzw. geändert wurde, eine rückschauende Betrachtung ist nicht vorzunehmen. Das gilt sowohl für die Bewertung nicht monetärer Bestandteile und der Tantieme als auch für den durchzuführenden Drittvergleich.

4. Halbteilungsgrundsatz und andere Nichtaufgriffsgrenzen

Das BMF und die OFD Karlsruhe geben als Faustregel an, dass das Gehalt i.d.R. angemessen ist, wenn es nicht mehr als 50 % des Gewinns der Gesellschaft ausmacht. Bei mehreren Geschäftsführern ist auf die Summe der Gehälter abzustellen (BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, FR 02, 1246; OFD Karlsruhe 17.4.01, S - 2742 A - St 311, DStR 01, 792). Es handelt sich dabei allerdings nur um eine Nichtaufgriffsgrenze.

**Faustregel:
Nicht mehr als 50 %
des Gewinns der
Gesellschaft**

In der Praxis geht die Betriebsprüfung jedoch häufig davon aus, diese Nichtaufgriffsgrenze lasse sich umkehren und daher müsse eine vGA vorliegen, soweit der Gesellschaft nicht mindestens 50 % des Gewinns vor Geschäftsführergehalt verbleiben (siehe Vorbringen der Verwaltung im Streitfall FG Berlin-Brandenburg 16.1.08, 12 K 8312/04 B, BB 08, 1489). Dies kann allerdings den zitierten Anweisungen nicht entnommen werden (ausdrücklich OFD Chemnitz unter Bezug auf BMF, GmbHR 05, 507).

**Betriebsprüfer
„missbrauchen“
die Nichtaufgriffs-
grenze gerne**

Der BFH hat in seiner Rechtsprechung festgelegt, dass es keinen absoluten Höchstbetrag für Geschäftsführergehälter gibt (BFH 27.2.03, I R 80, 81/01, BFH/NV 03, 1346). Daraus lässt sich auch ableiten, dass der BFH den Halbteilungsgrundsatz als Indiz für eine vGA ablehnt (ebenso Hoffmann, GmbHR 03, 1197; Ott, INF 04, 188). Als Nichtaufgriffsgrenze taugt dieser Grundsatz aber zumindest bei kleinen Gesellschaften nicht, da es bei diesen der Regelfall ist, dass die GGf-Gehälter mehr als 50 % des Gewinns vor Abzug der Gehälter erreichen.

Schon vor der Statuierung des Halbteilungsgrundsatzes wurde immer wieder versucht, Nichtaufgriffsgrenzen zu installieren. Dies hätte den enormen Vorteil, den GGf und ihren Beratern zumindest für Gehälter innerhalb dieser Grenzen Rechtssicherheit zu verschaffen. Die Gerichte haben jedoch keine Nichtaufgriffsgrenze akzeptiert:

**Gerichte haben
keine Nichtaufgriffs-
grenzen akzeptiert**

- Die „1/5-Methode“ ist als fester Schlüssel untauglich (FG Saarland 14.2.95, 1 K 113/94, EFG 95, 538),
- Die „1/3-Methode“ (d.h. eine Aufteilung des Geschäftsergebnisses vor Geschäftsführergehalt im Verhältnis 1/3 Gesellschaft zu 2/3 Geschäftsführer wird für angemessen gehalten) entspricht nicht den Kriterien, die die Rechtsprechung zur Prüfung der Angemessenheit von Geschäftsführergehältern anlegt (BFH 27.10.92, VIII R 41/89, DB 93, 865),
- Die von der OFD Stuttgart festgelegte Nichtaufgriffsgrenze von 300.000 DM (BB 97, 243) wurde bereits von Anfang an von anderen Teilen der Finanzverwaltung nicht angewandt und ist inzwischen aufgehoben worden (vgl. OFD Karlsruhe 17.4.01, S - 2742 A - St 311).

5. Obergrenzen

5.1 Absolute Obergrenze für Gehalt?

Die OFD Stuttgart zog eine absolute Gehaltsobergrenze für GGf i.H.v. 800.000 DM (BB 97, 243). Jenseits dieser Grenze sollte jede Gehaltszahlung ohne weitere Prüfung als vGA angesehen werden. Die Verfügung wurde von der Rechtsprechung jedoch nicht akzeptiert und ist inzwischen aufgehoben worden (OFD Karlsruhe 17.4.01, S - 2742 A - St 311, DStR 01, 792). Kurioserweise hat das FG Baden-Württemberg in demselben Urteil, in dem es die Obergrenze der OFD Stuttgart verworfen hat, selbst eine neue Obergrenze bei ca. 1 Mio. DM gezogen (FG Baden-Württemberg 8.3.01, 6 K 131/98, EFG 01, 851). Doch auch diese Grenze wurde vom BFH im Revisionsverfahren nicht akzeptiert (BFH 27.2.03, I R 46/01, DStR 03, 1567).

**BFH erteilt starrer
Obergrenze eine
klare Absage**

5.2 Prozentuale Obergrenze für Gehaltserhöhungen?

In seiner früheren Rechtsprechung hatte das FG Saarland mehrfach entschieden, dass eine Gehaltserhöhung unabhängig von der Angemessenheit des danach erzielten Gehaltes eine vGA darstellen kann, wenn sie prozentual ungewöhnlich hoch ausfällt (FG Saarland 15.12.92, 1 K 50/92, EFG 93, 407). Diese Auffassung hat das Gericht dann aber zwischenzeitlich wieder aufgegeben (FG Saarland 4.2.98, 1 K 184/95, EFG 98, 686) und festgestellt, dass

- das Gehalt im Rahmen der Angemessenheit der Gesamtvergütung beliebig angepasst werden kann,
- ein angemessenes Gehalt, auch wenn es durch einen ungewöhnlichen Gehaltssprung erreicht wurde, stets durch das Anstellungs- und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis bedingt ist,
- kein Erfahrungssatz dahingehend besteht, dass ein Geschäftsführergehalt nur um einen bestimmten Prozentsatz, etwa entsprechend dem, was von den Tarifparteien vereinbart wird, erhöht wird, sondern Erhöhungen vielmehr regelmäßig frei ausgehandelt werden.

**Ungewöhnliche
prozentuale
Erhöhung nicht
automatisch vGA**

**Erhöhungen frei
aushandelbar**

Einige weitere wichtige Entscheidungen zu dieser Problematik:

- Das FG Brandenburg (27.2.02, 2 K 2503/98 K, F, G, EFG 02, 1120) hielt bei einem Gehaltssprung von 1.200 DM auf 3 500 DM/Monat die Zulässigkeit der beinahe 200 %igen Erhöhung nicht einmal für bedenklich.
- Dasselbe Gericht stellte ein andermal fest, dass nach einer Gehaltserhöhung von über 100 % nicht drei Monate später erneut eine Gehaltserhöhung erfolgen durfte (FG Brandenburg 1.9.03, 2 K 2366/02, EFG 04, 1161). Allerdings war die schnelle Gehaltserhöhung nur ein Indiz von mehreren für die mangelnde Durchführung des Vertrags.
- In einer Entscheidung zur Überversorgung billigt der BFH die Argumentation der FG, es liege kein betrieblicher Grund für eine Gehaltserhöhung von 141 % vor (BFH 15.9.04, I R 62/03, BFH/NV 05, 303), sucht dann aber noch weitere Gründe für eine vGA, sodass unterstellt werden darf, dass die Gehaltserhöhung als Indiz offensichtlich noch nicht ausreichend war (Janssen, KFR F. 4 KStG § 8 3/05, S. 167).

**Schnelle neuerliche
Gehaltserhöhung
bedenklich**

Merke!

Der BFH hat jedoch inzwischen seine Position klargestellt. Wird ein Geschäftsführer für ein unangemessen niedriges Gehalt tätig, so ist die Anpassung in der Folgezeit auf ein angemessenes, marktübliches Niveau im Grundsatz kein Indiz für eine gesellschaftliche Veranlassung (BFH 6.4.05, I R 27/04, BFH/NV 05, 1633). Dies ergibt sich auch daraus, dass es GGf freisteht, für die GmbH auch unentgeltlich tätig zu werden. Wird die Unentgeltlichkeit der Tätigkeit beendet, ist das gerade keine vGA, sondern eben die Herstellung fremdüblicher Verhältnisse. Gleiches muss aber gelten, wenn die Tätigkeit bislang zu einem zu niedrigen Gehalt ausgeübt wurde (Lang in: Dötsch/Geiger/Klingebiel/Lang/Rupp/Wochinger, Rn. D 433 f.).

**Gehaltsanhebung
auf marktübliches
kein Indiz für vGA**

Die Finanzverwaltung hat festgelegt, dass pauschale Obergrenzen keine Anwendung finden, somit dürfte auch eine Obergrenze für eine Gehaltserhöhung nicht akzeptabel sein (BMF 14.10.02, BStBl I 02, 972). Entscheidungen zu Gehaltserhöhungen:

- Eine jährliche Erhöhung des Gehalts des Geschäftsführers einer ertragsschwachen GmbH ist nur i.H.v. 2,5 % angemessen – das Gericht hat keine Gehaltsstrukturuntersuchungen für die Jahre der Erhöhung herangezogen (FG Hamburg 13.10.00, II 457/99, rkr., EFG 01, 160).
- Das Gericht ermittelte das angemessene Gehalt für die Mitte des streitigen Zeitraums und sah für die Vorjahre einen Abschlag von je 5 % und für die Folgejahre einen Zuschlag von je 5 % als angemessen an (FG Düsseldorf 30.1.01, 6 K 8671/97 K, G, F, AO, DStRE 01, 978, bestätigt durch BFH 10.7.02, I R 37/01, BFH/NV 03, 269).
- Die OFD Karlsruhe und die Rechtsprechung sehen Gehaltssteigerungen von 3 % jährlich als angemessen an (OFD Karlsruhe 17.4.01, S - 2742 A - St 311, DStR 01, 792; ebenso BFH 26.5.04, I R 86/03, GmbHR 04, 1536; FG Berlin-Brandenburg 16.1.08, 12 K 8312/04 B, BB 08, 1489).

**Sonderfall
„ertragsschwache
GmbH“**

**Jährliche
Steigerung von 3 %
angemessen**

6. Mindestgewinn

Eine GmbH muss das Gehalt ihres GGf auch an den eigenen Gewinnaussichten ausrichten. Als Mindestgewinn sind laut BFH 10 % des eingesetzten Stammkapitals bei Zugrundelegung einer Betrachtung über einen längeren Zeitraum anzusetzen (BFH 4.5.77, I R 11/75, BStBl II 77, 679). Als Beurteilungszeitraum werden drei bis fünf Jahre vorgeschlagen (so Böth, StBp 02, 135, 142 m.w.N.). Laut BMF ist auf das gesamte Eigenkapital abzustellen (BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl I 02, 972), zum Teil wird auch auf den Substanzwert abgestellt (Hansmann, EStB 03, 143). Die Mindestgewinnsätze werden damit begründet, dass

**Kapitalverzinsung
von 10 %**

- sie für die GmbH notwendig seien, um Reserven für schlechte Zeiten zu bilden, da sie sonst ihren Bestand gefährde (vgl. BFH 8.7.98, I R 134/97, BFH/NV 99, 370). Ein Argument, das nur greifen würde, wenn diese Beträge auch einer Ausschüttungssperre unterliegen würden;
- eine Gesellschaft auch einem Fremdgeschäftsführer nur den Teil des Gewinns überlassen würde, der nach dieser Mindestvergütung für die Risikotragung durch die Gesellschafter verbleibt (Böth, StBp 02, 135).

Das BMF und die OFD Karlsruhe erkennen aber an, dass ein Fremdgeschäftsführer auch bei einer ertragsschwachen GmbH selbst in Verlustjahren nicht auf ein angemessenes Gehalt verzichten würde und halten daher das Fehlen einer Mindestverzinsung für unschädlich, wenn sich das Gehalt der Geschäftsführung am unteren Ende der entsprechenden Vergleichswerte bewegt (BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl I 02, 972). Umgekehrt sei bei gut verdienenden GmbH eine Mindestverzinsung von 10 % wohl auch nicht ausreichend (BFH 27.4.00, I R 88/99, BFH/NV 01, 342).

**Argumente sind bei
ertragsschwachen
GmbH's hinfällig**

Praxishinweis

Es kann aber nicht verlangt werden, dass sich das Gehalt des Geschäftsführers in Verlustjahren an der Untergrenze der Vergleichsgehälter bewegen muss (Ott, INF 04, 188; Gosch, StBP 03, 279, 280). Dies würde ein Fremdgeschäftsführer nicht akzeptieren. Dies umso weniger, als die bestbezahlten Geschäftsführer sich an den Gehaltsstrukturuntersuchungen nicht beteiligen und selbst die dort ausgewiesenen Höchstgehälter schon Durchschnittswerte sind, da regelmäßig zur Ermittlung jedes Wertes mehrere Gehälter einbezogen werden. Das Merkmal der Mindestverzinsung hält also einem Fremdvergleich nicht stand und ist daher verzichtbar.

**Mindestverzinsung
verzichtbar**

7. Fremdvergleich**7.1 Innerbetrieblicher Fremdvergleich**

Zur Feststellung der Angemessenheit des Gehalts ist bevorzugt auf den innerbetrieblichen Fremdvergleich abzustellen (so auch Zimmers, GStB 06, 401 ff.). Die Idealvorstellung des innerbetrieblichen Fremdvergleichs wäre, einen angestellten Geschäftsführer zu finden, der denselben Aufgabenzuschnitt hat, wie der GGf. Gäbe es diese Person, wäre ihre Vergütung der optimale Maßstab für die Vergütung des GGf (Pflüger, GStB 03, 9 bejaht auch dann einen Zuschlag von 30 %). Ein innerbetrieblicher Fremdvergleich ist auch möglich, wenn das Gehalt des GGf bereits zu einem Zeitpunkt vereinbart wurde, an dem er noch nicht Gesellschafter war und auch wirtschaftlich noch keine Gesellschafterstellung innehatte (BFH 9.7.03, I R 36/02, GmbHR 04, 136). Wurde dem Geschäftsführer beispielsweise bereits eine 50 % des Jahresüberschusses übersteigende Tantieme zugestanden, als er noch nicht an der GmbH beteiligt war, bleibt diese auch angemessen, wenn er ein halbes Jahr später alle Anteile an der GmbH erworben hat (BFH 9.7.03, I R 36/02, GmbHR 04, 136).

**Angestellter
Geschäftsführer mit
gleichen Aufgaben
vorhanden?**

Häufig sind in dem Betrieb jedoch nur Angestellte beschäftigt, die keinen so großen Arbeits- und Verantwortungsbereich wie der GGf haben. In deren Gehältern sind jedoch auch die spezifische Umsatz- und Ertragslage des Unternehmens berücksichtigt. Daher ist der Vorschlag von Streck (KStG, § 8 Anm. 150, Stichwort „Dienstverhältnis“ Nr. 5), eine Vergütung von 300 % des bestbezahlten Angestellten im Rahmen des innerbetrieblichen Fremdvergleichs als angemessen anzusehen, durchaus sinnvoll (FG Baden-Württemberg 8.3.01, 6 K 131/98, EFG 01, 851 plädiert für 2,5-faches Gehalt des bestverdienenden Angestellten). Das Angemessenheitsprogramm des FinMin NRW geht von 220 % aus (vgl. Janssen, GStB 04, 33).

**Alternative:
300 % des Gehalts
des bestbezahltes-
ten Angestellten**

Merke!

Auf diese Art können die innerbetrieblichen Verhältnisse in einer Vielzahl von Fällen berücksichtigt werden, und es muss nicht, so wie es heute üblich ist, im Regelfall auf einen unzuverlässigen externen Vergleich zurückgegriffen werden, dessen Ergebnisse eher willkürlich sind. Dementsprechend hat das FG Niedersachsen keine vGA erkannt, wenn ein Handwerksmeister als GGf einer GmbH ein Gehalt erhält, das 50 % über dem Tarifgehalt eines Meisters liegt (FG Niedersachsen 24.11.94, VI 658/91, EFG 95, 537).

**Externer Vergleich
kann zu willkürlichen
Ergebnissen führen**

7.2 Externer Fremdvergleich

Ist ein innerbetrieblicher Fremdvergleich nicht möglich, muss auf einen externen Vergleich zurückgegriffen werden:

- Gehaltsgutachten sind insoweit grundsätzlich ein geeignetes Beweismittel, wenn sie auf einer genauen betrieblichen Analyse beruhen und gezielt Vergleichsbetriebe benennen. Sie haben aber keinen höheren Beweiswert als Gehaltsstrukturuntersuchungen (FG Hessen 18.1.00, 4 K 3248/99, EFG 00, 1032).
- Das FG Baden-Württemberg nahm bei dem Geschäftsführer einer sehr ertragreichen GmbH einen Vergleich mit Vorstandsgehältern in der Industrie vor (FG Baden-Württemberg 8.3.01, 6 K 131/98, EFG 01, 851). Dies wurde in der Revision vom BFH allerdings nicht akzeptiert, der jede pauschale Lösung ablehnt (BFH 27.2.03, I R 46/01, DStR 03, 1567).
- Allgemein können aber branchenspezifische Erfahrungswerte herangezogen werden (BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBI I 02, 972).
- Verwaltungsinterne Sammlungen müssen so beschaffen sein, dass sich das Gericht im Streitfall von den Vergleichsbetrieben ein persönliches Bild verschaffen kann (BFH 11.12.91, I R 52/90, BStBI II 92, 690).

**Gehaltsgutachten
als geeignetes
Beweismittel**

7.2.1 Rückgriff auf veröffentlichte Zahlen von Industriemanagern

Erst seit kurzem müssen die Manager börsennotierter Unternehmen ihre Gehälter veröffentlichen. Einige Unternehmen versuchen dies zwar unter Ausschöpfung aller rechtlich zur Verfügung stehender Mittel zu verhindern oder veröffentlichen nur unumgängliche Mindestangaben. Viele Unternehmen setzen aber auf Transparenz und veröffentlichen individualisierte, nach Gehaltsteilen aufgegliederte Werte. Ein paar namhafte Beispiele:

**Transparenz wird
noch nicht groß
geschrieben**

Die Bezüge der Vorstandsvorsitzenden in DAX-Unternehmen

Name	Unternehmen	Gesamtvergütung 2009	Gesamtvergütung 2010	Veränderung in %
Herbert Hainer	Adidas	4.162.000	4.805.000	+ 15 %
Jürgen Hambrecht	BASF	3.272.000	5.108.000	+ 56 %
Thomas-B Quaas	Beiersdorf	1.802.000	1.082.000	- 40 %
Norbert Reithofer	BMW	2.565.000	4.278.500	+ 67 %
Dieter Zetsche	Daimler	4.230.000	8.691.000	+ 105 %
Josef Ackermann	Deutsche Bank	9.397.500	6.304.449	- 33 %
Rene Obermann	Deutsche Telekom	2.691.613	3.325.193	+ 24 %
Peter Bauer	Infineon	1.120.000	2.186.000	+ 95 %
Nikolaus v. Bomhard	Münchner Rück	3.384.401	2.122.666	- 37 %
Jürgen Großmann	RWE	7.131.000	6.635.000	- 7 %
Peter Löscher	Siemens	7.032.562	8.914.682	+ 27 %
Ekkehard Schulz	Thyssen Krupp	1.173.000	3.219.000	+ 174 %
Martin Winterkorn	Volkswagen	6.600.317	9.330.210	+ 41 %

Praxishinweis

Diese Daten sind, soweit erkennbar, steuerlich für den Drittvergleich noch nicht verwendet worden. Dies dürfte daran liegen, dass die wenigsten GGf über Unternehmen vergleichbarer Größe gebieten. Daher sind die absoluten Werte wohl auch kaum übertragbar. Immerhin kann man aber bei diesen Daten davon ausgehen, dass sie von Fremdgeschäftsführern stammen bzw. von Geschäftsführern, die so geringfügig an ihrem Unternehmen beteiligt sind, dass sie darauf keinen Einfluss als Anteilseigner haben. Daher können relative Werte wie Gehaltssteigerungen, Anteil der variablen Vergütung, Verhältnis von Gewinn- und Gehaltssteigerung etc. durchaus für einen Drittvergleich herangezogen werden.

**Daten für
Drittvergleich
durchaus tauglich**

Daraus kann also abgeleitet werden, dass Gehaltssprünge in beide Richtungen auch bei Fremdgeschäftsführern vorkommen. Durchschnittlich stiegen die Gehälter bei DAX-Unternehmen in 2010 um 22 % (Auszug aus Spiegel Online vom 7.7.11). Die Festgehälter machten einen Anteil von 29 % der Vergütung aus, der Rest bestand aus Tantiemen und Boni (40 %). Aus anderen Studien (siehe Janssen, vGA, 10. Aufl. 2010, Rn. 2169 ff.) ergibt sich zudem:

**Wertvolle
Erfahrungssätze bei
DAX-Unternehmen**

- Ein Anteil der variablen Vergütung an der Gesamtvergütung von bis zu 90 % kommt gerade bei erfolgreichen Unternehmen durchaus vor.
- Es sind nicht unbedingt diejenigen am schlechtesten bezahlt, die mehrere Mandate gleichzeitig ausüben.
- Auch in der Industrie kommt es vor, dass ein Aufsichtsratsvorsitzender gleichzeitig als Berater des Unternehmens auftritt und in dieser Position erheblich mehr verdient.

Zusätzlich war den Auswertungen der Presse zu entnehmen, dass die Gehaltssteigerung bei Vorständen nicht im Zusammenhang mit den Gewinnsteigerungen der Unternehmen stehen. So stiegen bei 22 Dax-Unternehmen in 2005 die Bezüge prozentual geringer als die Gewinne, bei 8 Unternehmen war es jedoch umgekehrt, bei TUI z.B. stiegen die Vergütungen um 15,15 %, das Ebit ging jedoch um 6,9 % zurück (Berliner Morgenpost 1.4.06); im Jahre 2004 stieg der operative Gewinn von Adidas-Salomon um 18,4 %, die Pro-Kopf-Vergütung der Vorstände aber um 64 % (Berliner Morgenpost 4.4.05).

**Gehaltssteigerung
nicht an Steigerung
der Unternehmens-
gewinne gekoppelt**

Praxishinweis

Dem BFH dürfte es schwerfallen zu begründen, warum in kleineren Unternehmen dem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter nicht gestattet sein soll, was den Industriekapitänen der Dax-Unternehmen nicht verweigert werden kann. Wenn das Gehalt von Ferdinand Piëch zu 90 % erfolgsabhängig ist, warum darf es das von Karl Müller dann nicht sein? Wenn Jürgen Krumnow bei der TUI die volle Vergütung als Aufsichtsratsvorsitzender erhält, obwohl er noch weitere Aufsichtsratsmandate wahrnimmt, warum muss dann Otto Meier bei Übernahme einer zweiten Geschäftsführertätigkeit sein Gehalt in der ersten Tätigkeit absenken? Diesen Fragen wird sich der BFH in Zukunft stellen müssen.

**Benachteiligung
gegenüber
Industriekapitänen
nicht hinnehmbar**

7.2.2 Externer Fremdvergleich – Gehaltsstrukturuntersuchungen

Das für die Ermittlung der angemessenen Gesamtvergütung mit Abstand am häufigsten eingesetzte und auch von der Finanzverwaltung anerkannte Mittel des externen Fremdvergleichs sind jedoch die Gehaltsstrukturuntersuchungen (z.B. FG Berlin-Brandenburg 27.9.07, 6 K 8215 B, n.v.; BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl I 02, 972). Auf dieses Thema gehen wir im nächsten Heft ausführlich ein!

Auch das BMF verwendet Gehaltsstrukturuntersuchungen

Hinweis: Da mit den Gehaltsstrukturuntersuchungen aussagekräftige externe Drittvergleichsmöglichkeiten vorliegen, wird der sog. hypothetische Drittvergleich nur in absoluten Ausnahmefällen zur Anwendung kommen. Auf eine Darstellung wird daher verzichtet (vgl. BFH 27.2.03, I R 46/01).

8. Rechtsfolgen: Welcher Gehaltsbestandteil ist vGA?

Ist die Gesamtausstattung unangemessen, so ist eine vGA jedoch nicht bereits bei einer geringfügigen Überschreitung der Angemessenheitsgrenze anzunehmen. Zwischen der angemessenen und der tatsächlich gezahlten Vergütung muss vielmehr ein krasses Missverhältnis bestehen. Eine genaue Grenze dafür ist nicht festgelegt worden, bei einer Abweichung von 20 % soll ein krasses Missverhältnis jedenfalls gegeben sein (BFH 10.7.02, I R 37/01, BStBl II 03, 418; FG Berlin-Brandenburg 17.6.08, 6 K 1807/04, EFG 08, 1660). Dann wird allerdings die gesamte Überschreitung als vGA angesehen, so dass hier wohl von einer Freigrenze auszugehen ist (a.A. BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl I 02, 972).

Krasses Missverhältnis bei Abweichung von 20 %

Liegt danach eine vGA vor, stellt sich die Frage, welche Bezüge zu kürzen sind. Laut BMF soll der zuletzt vereinbarte Gehaltsbestandteil vGA sein. Bei gleichzeitiger Vereinbarung mehrerer Gehaltsbestandteile sollen diese quotal gekürzt werden (BMF 14.10.02, IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl I 02, 972; abweichend OFD Münster, S - 2742 - 186 - St 13 - 31: gleichmäßige Verteilung auf alle Gehaltsbestandteile). Andere fordern eine vorrangige Kürzung der Pensionszusage, danach der Tantieme, da sich die Reduzierung der Aktivbezüge nachteilig auswirken würde, wenn der Versorgungsfall nicht eintritt (H/H/R, EStG/KStG-Komm., Anm. 154 zu § 6 KStG, a.F.).

Streit darüber, welche Gehaltsbestandteile zu kürzen sind ...

Praxishinweis

In der Praxis ist diese Frage jedoch ohne Bedeutung. Wird bei der Angemessenheit der Gesamtausstattung des Geschäftsführers eine vGA angenommen, so wird diese regelmäßig als absoluter Betrag festgestellt, ohne dass eine Zuordnung zu einem einzelnen Gehaltsbestandteil vorgenommen wird. Soweit die Gehaltshöhe für die Zukunft übernommen werden soll, steht es dem GGf danach frei, mit welcher Zusammensetzung der einzelnen Gehaltsbestandteile er die zulässige Summe in Zukunft erreichen will, soweit die ersten beiden Prüfungsstufen stets eingehalten werden.

... ist in der Praxis bedeutungslos

Weiterführender Hinweis

- ➔ In der nächsten Ausgabe wird detailliert aufgezeigt, wie Gehaltsstrukturuntersuchungen in der Praxis richtig eingesetzt werden und welche Besonderheiten bei Mehrfachgeschäftsführern und bei Geschäftsführergremien zu beachten sind.

i Teil 2 im nächsten Heft!