Wie viel darf ein Gesellschafter-Geschäftsführer verdienen?
Informationen zur verdeckten Gewinnausschüttung

Stand: 20.02.2007

1. Allgemein

Welche Vergütung ist für einen Geschäftsführer, der zugleich Gesellschafter einer GmbH ist - und damit sein Gehalt selbst (mit-)bestimmen kann - angemessen? Diese Frage bietet in der Praxis einen stetigen Streitpunkt zwischen dem Finanzamt und den Unternehmen. Hintergrund ist, dass bei hohen oder ungerechtfertigten Zahlungen, Zusagen oder sonstigen Vergünstigungen aus Sicht der Finanzverwaltung der Verdacht nahe liegt, dass es sich hierbei um Gewinnverlagerungen von der Gesellschaft zum Geschäftsführer handelt. Zwar bleibt das Gehalt nicht unversteuert, da es beim Geschäftsführer als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit der Einkommensbesteuerung unterliegt. Was aber gespart wird, ist Gewerbesteuer bei der GmbH. Hinzu kommt aus Sicht des Gesellschafters, dass nach dem Halbeinkünfteverfahren die Gehaltszahlung gegenüber der Gewinnausschüttung die steuerlich günstigere Alternative ist, um privat am wirtschaftlichen Erfolg der GmbH teilzuhaben. Daher werden sie unter bestimmten Voraussetzungen vom Finanzamt als sog. verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert und bei der GmbH nicht als steuermindernde Betriebsausgabe anerkannt. Eine Korrektur der Einkommensermittlung bei der GmbH (vgl. **BMF-Schreiben vom 28. Mai 2002**- Steuerbilanzkorrektur) ist die Folge. Maßgeblich ist mithin, ob die Entgeltleistungen **ihre Grundlage im Gesellschaftsverhältnis haben** - und somit als Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind - oder ob sie auf einer davon unabhängigen schuldrechtlichen Anstellungsvereinbarung beruhen - und folglich Betriebsausgaben darstellen. Diese Frage kann nur anhand der konkreten Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer geklärt werden. Als Nachweis dafür, dass die Entgeltleistungen ihre Grundlage im Anstellungsverhältnis und nicht im Dienstleistungsverhältnis haben, ist erforderlich, dass ein wirksamer und ernsthafter Anstellungsvertrag nachgewiesen werden kann. Zudem muss die vertraglich vereinbarte Vergütung "angemessen" sein. Eine gesellschaftliche Veranlassung liegt nach ständiger Rechtsprechung stets dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der Kapitalgesellschaft den Vorteil einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt hätte. Zu den konkreten Anforderungen im Einzelnen:

2. Wirksamer Anstellungsvertrag

Gemäß ständiger Rechtsprechung besteht keine Vermutung, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer stets als Angestellter der GmbH anzusehen ist. Sollen die Zahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer als Betriebsausgaben in der Form von Gehaltszahlungen den Unternehmensgewinn mindern, muss folglich ein Anstellungsvertragsverhältnis vorliegen. Zivilrechtlich ist zwar nicht vorgeschrieben, dass der Anstellungsvertrag mit dem Geschäftsführer schriftlich abgeschlossen werden muss und auch unter steuerlichen Aspekten reicht eine mündliche Vereinbarung aus, sofern die Existenz der Vereinbarung nachgewiesen werden kann. Allerdings empfiehlt sich aufgrund des Beweisrisikos ein schriftlicher Vertrag, da ansonsten ggf. die steuerliche Anerkennung fehlschlägt. Bei Alleingesellschaftern ist für einen wirksamen Vertragschluss darüber hinaus eine satzungsmäßige Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens (§ 181 BGB) erforderlich. Wichtig ist daneben, dass der Anstellungsvertrag auch tatsächlich durchgeführt wird, da anderenfalls unterstellt wird, dass die schuldrechtliche Vereinbarung nicht ernsthaft gewollt ist und lediglich die gesellschaftsrechtlich veranlassten Leistungen

verdecken soll. Dies bedeutet, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer eine Vergütungsfähige Geschäftsführertätigkeit erbringen muss, die sich an den getroffenen Vereinbarungen orientiert. Insbesondere bei **beherrschenden Gesellschaftern** sind die Anforderungen an die zu treffenden Vereinbarungen besonders hoch. Beherrschender Gesellschafter ist, wer seinen Willen in der GmbH durchsetzen kann. Dies kann gegeben sein, wenn ein Gesellschafter über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt oder aber auch wenn mehrere Gesellschafter gemeinsam über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen und eine gleichgerichtete Interessenlage haben. Die besonderen Anforderungen an Vereinbarungen mit beherrschenden Gesellschaftern sehen vor, dass insbesondere die Vergütungsvereinbarung vor Beginn des Wirtschaftsjahres, für das die Leistung erbracht wird, klar und eindeutig vereinbart sein muss. D. h. es besteht ein Nachzahlungsverbot. Besonders wichtig ist daneben, dass die Vereinbarungen mit dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer auch tatsächlich durchgeführt werden müssen. Hieraus ergeben sich in der Praxis vor allem immer dann Probleme, wenn z. B. ein Gesellschafter-Geschäftsführer wegen finanzieller Schwierigkeiten der Gesellschaft zeitweise auf werthaltige Gehaltsforderungen für die Vergangenheit verzichtet. Ein entsprechender "gut gemeinter" Verzicht kann durchaus negative Folgen für die GmbH haben, wenn die übrigen Gehaltszahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer mangels tatsächlicher Durchführung der Vereinbarungen insgesamt als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert werden. Um das Risiko einer verdeckten Gewinnausschüttung zu reduzieren, sollte daher in einer entsprechenden Situation stets eine Gehaltsstundung statt eines Gehaltsverzichts geprüft werden.

3. Angemessenheit der Vergütung

Für die Beurteilung, ob Leistungen der Gesellschaft an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer angemessen sind, werden dessen Gesamtbezüge überprüft, d. h.

- Festgehalt (einschl. Überstundenvergütung)
- Feste jährliche Einmalzahlungen (wie z. B. Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld)
- Variable Gehaltsbestandteile (z. B. Tantiemen und Gratifikationen)
- Zusagen über Leistungen der betrieblichen Altersvorsorge (z. B. Pensionszusagen)
- Sachbezüge (z. B. Nutzung von Firmenfahrzeugen für Privatfahrten, D&O-Versicherung)
- Wohnungsüberlassungen
- Die Ausrichtung von privaten Feiern (z. B. Geburtstagsfeiern) auf Unternehmenskosten
- Preisnachlässe

und ähnliches. Lediglich unbeachtlich ist der Ersatz nachgewiesener und betrieblich veranlasster Reisekosten.

In einem ersten Schritt ist jeder einzelne Vergütungsbestandteil dahingehend zu prüfen, ob er **dem Grunde nach** als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen ist, d. h. ob er darauf zurückzuführen ist, dass der Geschäftsführer zugleich Gesellschafter der GmbH ist. Ist dies der Fall, liegt stets in vollem Umfang eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. In einem zweiten Schritt sind die verbleibenden Vergütungsbestandteile danach zu beurteilen, ob sie **der Höhe nach** als durch das Gesellschaftsverhältnis

veranlasst anzusehen sind, d. h. sie der jeweils der Höhe nach angemessen sind. Ergibt die Prüfung, dass die Vergütung auf das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen ist, gilt der jeweilige Vergütungsbestandteil als verdeckte Gewinnausschüttung. In einem letzten Schritt ist zu beurteilen, ob die verbliebenen Vergütungsbestandteile **insgesamt angemessen** sind. Soweit die Gesamtvergütung die Grenze der Angemessenheit übersteigt, führt auch dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

3.1 Wichtige Aspekte zu einzelnen Vergütungsbestandteilen

Überstundenvergütungen
Da eine Überstundenvergütung nach Auffassung der Rechtsprechung nicht mit dem Aufgabenbild eines Geschäftsführers vereinbar ist (vgl. Urteil des BFH v. 27.3.2001 Az. I R 40/00), wird sie stets, d. h. unabhängig von ihrer Höhe oder der Angemessenheit der Gesamtbezüge, als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert und bei der GmbH nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Zuschläge für Sonntags-, Nacht- und Feiertagsarbeit
Die Zahlung von steuerfreien Zuschlägen für Sonntags-, Nacht- und Feiertragsarbeit führt nach der Rechtsprechung grundsätzlich zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (vgl. Urteil des BFH v. 14.7.2004 Az. I R 111/03). Nur im Einzelfall kann sie durch überzeugende betriebliche Gründe gerechtfertigt werden, so z. B. wenn die GmbH auch an Angestellte mit Leitungsfunktionen entsprechende Leistungen erbringt (vgl. Urteil des BFH v. 14.7.2004 Az. I R 111/03). Eine allgemeine Branchenüblichkeit reicht hingegen nicht aus.

Feste jährliche Einmalzahlungen (Urlaubs- und Weihnachtsgeld)
Feste jährliche Einmalzahlungen in der Form von Urlaubs- und Weihnachtsgeld sind mit einer Geschäftsführertätigkeit vereinbar und gelten nicht als im Gesellschaftsverhältnis begründet. Auch Abgeltungszahlungen für nicht in Anspruch genommenen Urlaub stellen keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn die Nichtinanspruchnahme betriebliche Gründe hatte (Urteil des BFH v. 28.1.1994 Az. I R 50/03).

Pensionszusagen
Das Steuerrecht erkennt eine Pensionszusage einer GmbH zugunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers nur dann als Betriebsausgabe an, wenn sie rechtsverbindlich, im Voraus und ernsthaft erteilt wurde, erdienbar, angemessen und finanzierbar ist und Wartezeiten eingehalten wurden. Hierzu im Einzelnen:

Die Versorgungszusage der Gesellschaft an den Gesellschafter-Geschäftsführer muss schriftlich, klar im Voraus getroffen und zivilrechtlich wirksam sein **(rechtsverbindliche Zusage**) sowie tatsächlich durchgeführt werden **(Ernsthaftigkeit)**. Bei einer neu gegründeten Gesellschaft muss zudem vor Erteilung einer Pensionszusage eine gewisse **Wartezeit** eingehalten werden, bis die wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaft verlässlich abgeschätzt werden kann. Die Rechtsprechung hält eine Wartezeit von fünf Jahren für ausreichend (Urteil des BFH v. 24.4.2002 Az. I R 18/01). Außerdem bedarf es der Einhaltung einer **Wartezeit (Probezeit)**, in der der Geschäftsführer seine Eignung unter Beweis stellt. Dabei muss der Anspruchsberechtigte im Zusagezeitpunkt

mindestens 28 Jahre alt sein. Zudem muss die Pensionszusage so rechtzeitig erteilt werden, dass sie durch den Gesellschafter-Geschäftsführer in der voraussichtlich verbleibenden Dienstzeit noch erdient werden kann (**Erdienbarkeit**). Dies wird nach ständiger Rechtsprechung als ausgeschlossen angesehen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer zum Zeitpunkt der Pensionszusage bereits das 60. Lebensjahr vollendet hat oder wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand nur noch eine kurze Zeitspanne liegt, in der der Versorgungsanspruch vom Begünstigten nicht mehr erdient werden kann. Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer wird daher zusätzlich vorausgesetzt, dass zwischen dem Zeitpunkt der Pensionszusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand noch ein Zeitraum von mindestens zehn Jahren liegt. Bei nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist es alternativ ausreichend, wenn zum vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand eine mindestens 12-jährige Betriebszugehörigkeit vorliegt und die Zusage für mindestens drei Jahre bestanden hat (Urteil des BFH v. 15.3.2000 Az. I R 40/99). Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der Erdienbarkeit der Versorgungszusage ist die Zusageerteilung. Dies bedeutet, dass eine nachträgliche Verlängerung des Erdienenszeitraums bei ursprünglich fehlender Erdienbarkeit der Versorgungszusage keine (nachträgliche) Erdienbarkeit herbeiführt (vgl. Beschluss des BFH v. 28. Juni 2005 Az. I R 25/04). Vor allem ist aber wichtig, dass die Pensionszusage im Verhältnis zu den Aktivbezügen angemessen ist (**Angemessenheit**). Eine Überversorgung, die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird, wird regelmäßig angenommen, wenn die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 Prozent der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt. Eine Ausnahme gilt, wenn die laufenden Aufwendungen für die Altersvorsorge (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil zur gesetzlichen Sozialversicherung, freiwillige Leistungen des Arbeitgebers zum Zwecke der Altersversorgung und Zuführungen zu einer Pensionsrückstellung) 30 Prozent des steuerpflichtigen Arbeitslohnes nicht übersteigen (Urteil des BFH v. 31.3.2004 Az. I R 70/03). Umstritten ist, ob es zu einer Überversorgung kommt, wenn das Gehalt wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten temporär gekürzt wird. Schließlich ist auch Voraussetzung, dass die GmbH das mit der Zusage eingegangene Risiko wirtschaftlich tragen kann (**Finanzierbarkeit**). Eine nicht finanzierbare Pensionszusage ist steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen.

Im Zusammenhang mit der steuerlichen Anerkennung von Pensionszusagen ist abschließend auf folgende Änderung der Verwaltungspraxis hinzuweisen: Nicht selten sind Pensionszusagen mit Abfindungsklauseln verknüpft, mit denen sich Unternehmen vorbehalten, Versorgungsverpflichtungen durch die Zahlung einer Einmalsumme abzulösen. Die Anerkennung dieser Pensionsrückstellungen knüpft das Bundesfinanzministerium nach einem **Schreiben vom 6. April 2005** neuerdings an deutlich strengere Voraussetzungen als bisher. Nach den neuen Vorgaben des Bundesfinanzministeriums sind entsprechende Abfindungsklauseln künftig nur noch dann steuerunschädlich möglich, wenn sich das Abfindungsrecht für aktive Anwärter nach dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen im Sinne von § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG bemisst. Gleiches gilt für die Abfindung gegenüber ausgeschiedenen Anwärtern, wenn vertraglich als Abfindungsbetrag der Barwert der künftigen Pensionsleistungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG vorgesehen ist. Insoweit ist allerdings noch unklar, ob hiermit

tatsächlich der volle Anwartschaftsbarwert und nicht nur der zeitanteilig erdiente Barwert gemeint ist. Da die neuen Voraussetzungen auch für bereits bestehende Pensionszusagen gelten, ist daher für viele Unternehmen dringender Anpassungsbedarf gegeben. Hierfür hat das Bundesfinanzministerium den Unternehmen eine Zeitspanne bis zum **31. Dezember 2005** eingeräumt

Tantiemenzusagen

Nach einem **BMF-Schreiben vom 1.Februar 2002** (Tantiemenzusage) können Tantiemenzusagen an einen oder mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer, die insgesamt die Grenze von 50 Prozent des Jahresüberschusses übersteigen, zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Bemessungsgrundlage für die 50-Prozent-Grenze ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss vor Abzug der Tantieme und der ertragsabhängigen Steuern. Daneben ist zu beachten, dass die Bezüge im Allgemeinen wenigstens zu 75 Prozent aus einem festen und höchstens zu 25 Prozent aus einem erfolgsabhängigen Bestandteil bestehen dürfen. Da jedoch stets eine Einzelfallbetrachtung zu erfolgen hat (Urteil BFH v. 17.2.2003 Az. I R 46/01), kann in Ausnahmefällen wie z. B. in der Gründungsphase einer Gesellschaft, in Phasen vorübergehender wirtschaftlicher Schwierigkeiten oder bei Tätigkeiten in stark risikobehafteten Geschäftszweigen von der 75:25-Grenze zugunsten des Tantiemenanteils abgewichen werden. Verlustvorträge sind bei der Berechnung der Tantieme grundsätzlich zu berücksichtigen, sofern der Gesellschafter-Geschäftsführer die Verlustvorträge mitverursacht hat. Die Vereinbarung einer Nur-Tantieme wird steuerlich grundsätzlich nicht anerkannt. Gleiches gilt in der Regel für die Vereinbarung einer Umsatz-Tantieme.

Festgehalt

Wie der BFH mit Urteil vom 6.4.2005 (Az. I R 27/04) festgestellt hat, können auch Gehaltserhöhungen - selbst wenn sie im Voraus vereinbart wurden und ungeachtet der letztlichen Höhe des Festgehalts - als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sein. Entscheidendes Kriterium ist nach dem BFH, ob die Gehaltserhöhungen bei einem Fremdvergleich üblich sind. So ging das Gericht im entschiedenen Fall davon aus, dass gegenüber einem fremden Dritten auch bei einer sehr positiven Geschäftsentwicklung einer neuen GmbH das Festgehalt nicht innerhalb eines Zeitraums von einigen Monaten verdoppelt werde.

Sachbezüge (z. B. Nutzung von Firmenfahrzeugen für Privatfahrten)

Die Privatnutzung eines Dienst-Pkws durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer stellt für diesen grundsätzlich einen Vorteil dar, der bei der GmbH entweder als Lohnbestandteil oder aber auch als eine verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden kann. So hat der BFH kürzlich entschieden, dass auch die private Kfz-Nutzung eines Firmenfahrzeugs durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer oder eine ihm nahe stehende Person bei der Kapitalgesellschaft in Höhe der Vorteilsgewährung als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen sei, wenn sie nicht vertraglich ausdrücklich geregelt ist (Urteil des BFH v. 23.2.2005 Az. I R 70/04). Hintergrund ist, dass eine private Nutzung eines Dienst-Pkws durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund von Erfahrungsgrundsätzen als üblich angesehen wird. Folglich sollte auch im Hinblick auf eine private Kfz-Nutzung stets auf eine ausdrückliche vertragliche Regelung geachtet werden. Nicht ausreichend ist es insoweit, wenn im Dienstvertrag lediglich eine Nutzung für dienstliche Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorgesehen ist und eine

Privatnutzung mangels ausdrücklichem Verbot "offengehalten" ist (so der BFH mit Urteil v. 23.2.2005 Az. I R 70/04). Auch wenn über ein ordnungsgemäßg geführtes Fahrtenbuch auf einen Ausschluss der Privatnutzung geschlossen werden kann, soll nach dem BFH eine verdeckte Gewinnausschüttung schon deshalb vorliegen, weil es an einer vorherigen, klaren und eindeutigen Abmachung über die Privatnutzung des Pkw gefehlt habe. Die Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Kapitalgesellschaft erfolgt nach dem Urteil ausschließlich nach Fremdvergleichsmaßstäben - und nicht nur in Höhe von einem Prozent des Listenpreises des Neufahrzeugs. Dies sei in der Regel der gemeine Wert unter Einbeziehung eines angemessenen Gewinnaufschlags.

Auch kann die günstige Vermietung einer Wohnung einer GmbH an den Gesellschafter-Geschäftführer eine verdeckte Gewinnausschüttung begründen. Der BFH hat hierzu mit Urteil vom 17. November 2004 (Az. I R 56/03) verschiedene Kriterien entwickelt. So bemesse sich die angemessene anzusetzende Miete regelmäßig nach den Grundsätzen der Kostenmiete zuzüglich eines angemessenen Gewinnzuschlags. Parallel sei die Frage, ob eine Kapitalgesellschaft ein Verlustgeschäft im eigenen Gewinninteresse oder im Interesse der Gesellschafter durchgeführt hat, nach denjenigen Kriterien zu prüfen, die zur Abgrenzung zwischen Einkunftserzielung und "Liebhaberei" entwickelt worden sind.

Die Ausrichtung von privaten Feiern (z. B. Geburtstagsfeiern) auf Unternehmenskosten
Übernimmt eine GmbH die Kosten einer Feier, zu der der Gesellschafter-Geschäftsführer anlässlich seines Geburtstages eingeladen hat, führt die Übernahme der Kosten durch das Unternehmen dort zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Dies gilt auch dann, wenn die Teilnehmer überwiegend Arbeitnehmer des Unternehmens sind (Urteil des BFH v. 14.7.2004 Az. I R 111/03).

Überhöhte Preisnachlässe
Überhöhte Preisnachlässe können ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sein. Hierzu gehören überhöhte Preisnachlässe an den Gesellschafter-Geschäftsführer selbst aber auch an die ihm nahe stehenden Personen - unabhängig davon, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat (BFH v. 25.5.2004 Az. VIII R 1/01).

Darlehen
Gibt die Gesellschaft dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Darlehen, wird dieses als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert, wenn der Geschäftsführer das Darlehen zinslos erhält, wenn der Zinssatz bei einem Fremndvergleich zu niedrig ist oder wenn die Rückzahlung nicht gesichert ist. Gibt der Gesellschafter-Geschäftsführer der Gesellschaft ein Darlehen kann dies ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sein, wenn er hierfür einen zu hohen Zinssatz erhält.

Sonstige Verträge zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer
Mietet ein Gesellschafter-Geschäftsführer von der GmbH zu einem unangemessen niedrigen Preis, stellt dies eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Gleiches gilt, wenn die GmbH vom Gesellschafter-Geschäftsführer mietet und ihm hierfür einen unangemessen hohen Preis zahlt. Ebenso gilt es als verdeckte Gewinnausschüttung, wenn die Gesellschaft gegenüber dem Geschäftsführer auf Rechte verzichtet, die ihr

gegenüber dem Gesellschafter zustehen.

Unangemessene Vorteile für eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer nahestehende Person
Erhält eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer nahestehende Person unangemessene Vorteile, indem beispielsweise die Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit ein unangemessen hohes Gehalt erhält, ist dies ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren.

3.2 Angemessenheit der Gesamtbezüge

Nachdem die einzelnen Vergütungsbestandteile einer Prüfung standgehalten haben, ob sie jeweils dem Grunde und der Höhe nach nicht als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen sind, ist in einem letzten Schritt zu beurteilen, ob die verbliebenen Vergütungsbestandteile **insgesamt angemessen** sind. Soweit die Gesamtvergütung die Grenze der Angemessenheit übersteigt, führt auch dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Für die Einzelfallbeurteilung entscheidet die konkrete Art und der Umfang der Tätigkeit des Geschäftsführers, die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens, das Verhältnis des Gehalts zum Gesamtgewinn und zur bleibenden Kapitalverzinsung der Gesellschaft, sowie Art und Höhe der Vergütungen, die im selben Betrieb gezahlt werden oder in gleichartigen Betrieben an Geschäftsführer für entsprechende Leistungen gewährt werden, so genannter Fremdvergleich (vgl. hierzu das **BMF-Schreiben vom 14. Oktober 2002** - Fremdvergleich). Insoweit haben Faktoren wie Branche, Umsatz, Mitarbeiterzahl, Lebensalter, Dienstzugehörigkeit, Ausbildung und individuelle Leistungsstärke Einfluss auf die Höhe der angemessenen Bezüge. Zu den Kriterien im Einzelnen:

Art und Umfang der Tätigkeit des Geschäftsführers
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. Zu berücksichtigen ist allerdings auch, ob sich mehrere Geschäftsführer die Verantwortung teilen und ob der Geschäftsführer außerhalb seiner Geschäftsführerfunktion anderweitige unternehmerische Tätigkeiten ausübt. Beides führt zu einer Senkung der Angemessenheitsgrenze. Die Unternehmensgröße wird vorrangig anhand der Umsatzhöhe und der Beschäftigtenzahl bestimmt.

Ertragsaussichten der Gesellschaft/Verhältnis zur Eigenkapitalverzinsung
Daneben stellt die Ertragssituation ein wichtiges Kriterium für die Festlegung der Angemessenheitsgrenze dar. Maßgebend ist hierbei vor allem das Verhältnis der Gesamtausstattung des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn der Gesellschaft und zur verbleibenden Eigenkapitalverzinsung. Wird nahezu der gesamte Gewinn einer Kapitalgesellschaft durch die Gesamtvergütung "abgesaugt", stellt dies nach dem BMF ein wesentliches Indiz für die Annahme einer unangemessenen Gesamtvergütung dar. Im Regelfall kann von einer Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerbezüge ausgegangen werden, wenn der Gesellschaft nach Abzug der Geschäftsführervergütungen noch ein Jahresüberschuss vor Ertragssteuern in mindestens gleicher Höhe verbleibt. Weiteres Kriterium ist, dass der Gesellschaft nach Zahlung der Gesamtbezüge

eine Mindestverzinsung von ca. 12 bis 18 Prozent des Eigenkapitals verbleiben muss. Bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern ist hierbei auf die Gesamtsumme der Vergütungen abzustellen. Auch wenn die genannten Voraussetzungen erfüllt sind, kann es dennoch eine Obergrenze geben, bei der vor allem auf die Unternehmensgröße abzustellen ist.

Fremdvergleich

Wird in der Gesellschaft neben dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Fremdgeschäftsführer beschäftigt, stellt dessen Vergütungshöhe ein wesentliches Indiz dar bei der Festlegung der Angemessenheitsgrenze. Daneben ist ein externer Betriebsvergleich möglich unter Heranziehung von neutralen Statistiken.
Hierzu hat die Finanzverwaltung Baden-Württemberg im Jahr 2001 auf Basis verschiedener marktwirtschaftlicher Studien sowie verwaltungsinterner Sammlungen nach Branchen und Größenklassen differenzierte Tabellen veröffentlicht. Die hierin enthaltenen Werte sind Richtschnur, an denen sich die Geschäftsführer-Gehälter von GmbH-Gesellschaftern messen lassen müssen. Für die Jahre ab 2002 darf ein jährlicher Zuschlag von drei Prozent vorgenommen werden. Zudem besteht eine Toleranzgrenze von 20 Prozent. Wird allerdings die Obergrenze inklusive des Toleranzzuschlags überschritten, wird steuerlich nur der Betrag ohne Berücksichtigung des 20-prozentigen Toleranzzuschlags anerkannt. Bei zwei Geschäftsführern erfolgt für jeden Geschäftsführer im Regelfall ein Abschlag von 20 bis 25 Prozent, bei drei Geschäftsführern von mindestens 30 Prozent der Tabellenwerte.

Branchengruppe	Umsatz: unter 2.556.000 Euro Mitarbeiter: unter 20	Umsatz 2.556.000 - 5.112.000 Euro Mitarbeiter 20-50
Industrie-/Produktion	113.000 - 149.000 Euro	159.000 - 185.000 Euro
Großhandel	103.000 - 133.000 Euro	139.000 - 154.000 Euro
Einzelhandel	98.000 - 118.000 Euro	118.000 - 139.000 Euro
Freiberufler	139.000 - 190.000 Euro	200.000 - 231.000 Euro
Sonstige Dienstleistungen	113.000 - 154.000 Euro	164.000 - 195.000 Euro
Handwerk	93.000 - 123.000 Euro	118.000 - 159.000 Euro

Branchengruppe	Umsatz: unter 5.112.000 - 25.564.000 Mitarbeiter: 51 - 100	Umsatz 25.564.000 - 51.129.000 Euro Mitarbeiter 101 - 500
Industrie-/Produktion	174.000 - 220.000 Euro	231.000 - 399.000 Euro
Großhandel	149.000 - 190.000 Euro	205.000 - 450.000 Euro
Einzelhandel	149.000 - 179.000 Euro	179.000 - 389.000 Euro
Freiberufler	231.000 - 282.000 Euro	282.000 - 461.000 Euro
Sonstige Dienstleistungen	185.000 - 225.000 Euro	205.000 - 410.000 Euro
Handwerk	154.000 - 210.000 Euro	220.000 - 333.000 Euro

4. Rechtsfolgen

Ermittelt das Finanzamt im Rahmen einer Betriebsprüfung eine verdeckte Gewinnausschüttung, erhöht diese (nachträglich) das zu versteuernde Einkommen der Gesellschaft. Die Gesellschaft muss in Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung Körperschaftsteuer nachentrichten.

Problematisch ist, dass der Gesellschafter regelmäßig die von der Gesellschaft bezogenen Einnahmen in selber Höhe bereits im Rahmen seiner Steuererklärung deklariert und in voller Höhe versteuert hat. Nach Einordnung der Einnahmen als Gewinnausschüttung wären die Einkünfte jedoch aufgrund des so genannten Halbeinkünfteverfahrens gem. § 20 Abs.1 Nr. 1 EStG prinzipiell hälftig steuerfrei gewesen.

Während die Erhöhung des zu versteuernden Einkommens bei der Gesellschaft verfahrensrechtlich ohne Schwierigkeiten durchgeführt werden kann, bereitet die Reduzierung der Einkommensteuer beim Gesellschafter deshalb verfahrenstechnische Probleme, weil sein Steuerbescheid zu diesem Zeitpunkt regelmäßig bereits formell bestandskräftig ist.

Zur Lösung des Problems wurde die Einführung einer Verfahrensvorschrift zur korrespondierenden Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften und Anteilseignern im Jahressteuergesetz 2007 aufgegriffen. Die neue Vorschrift des
§ 32a KStG regelt die korrespondierende Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen. Danach soll, soweit der Steuerbescheid einer Kapitalgesellschaft hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird, dies auch für den Steuerbescheid des Anteilseigners gelten. Die Festsetzungsfrist des Anteilseigners endet nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des erlassenen, aufgehobenen oder geänderten Steuerbescheids gegenüber der Kapitalgesellschaft.