



VGA:

Tantieme des Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft

Die arbeitsvertraglichen Gestaltungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers unterliegen aus steuerlicher Sicht zwei Prüfungsschwerpunkten, nämlich dem formellen Fremdvergleich und dem materiellen Angemessenheitsvergleich.

Ein Vertrag, der die Voraussetzungen nicht erfüllt, gilt ganz oder teilweise als gesellschaftsrechtlich veranlasst und wird insoweit als vGA behandelt:

- Wird die Vereinbarung **dem Grunde nach** nicht anerkannt, liegt in vollem Umfang eine vGA vor. Das Einkommen der Kapitalgesellschaft ist außerbilanziell um den entsprechenden Betrag zu erhöhen.
- Wird die Vereinbarung **der Höhe nach** nicht anerkannt, ist nur der unangemessene Teil als vGA zu qualifizieren. Soweit die Regelung als angemessen anzusehen ist, verbleibt es bei der Behandlung als Betriebsausgabe.

Formelle Prüfung

Zur steuerlichen Wirksamkeit einer Vereinbarung zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft bedarf es grundsätzlich einer

- rechtlich wirksamen,
- eindeutigen,
- im Voraus abgeschlossenen und
- tatsächlich durchgeführten Vereinbarung.

Führte ein Verstoß gegen diese Voraussetzungen zunächst zu einer Versagung der steuerlichen Anerkennung, hat der BFH inzwischen die vollkommen strikte Handhabung eingeschränkt (BFH, Urteil v. 23.10.1996, I R 71/95). So hat er festgelegt, dass für die Beurteilung, ob eine Leistung einer Kapitalgesellschaft an ihren beherrschenden

Gesellschafter schuld- oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, die **Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten** maßgeblich ist und nicht auf einzelne Bestandteile abzustellen ist. Dies gilt auch für die formalen Anforderungen.

Der Verstoß gegen eine einzelne Formvorschrift muss dementsprechend nicht zwingend zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter sind auszulegen. Lässt sich der Inhalt eines Vertrags jedoch nicht zweifelsfrei feststellen, ist Raum für die Annahme einer vGA (BFH, Urteil v. 9.7.2003, I R 36/02).

Formvorschriften

Damit die Vereinbarung nicht bereits an Formalien scheitert, müssen folgende Kriterien erfüllt sein:

- Die Vereinbarung muss von dem zuständigen Organ abgeschlossen werden.
- Zivil- und handelsrechtliche Formvorschriften sind zu beachten.
- Evtl. Dokumentationspflichten müssen erfüllt sein.
- Das Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB muss eingehalten werden.

Die Formvorschriften sind auch zu beachten, wenn bestehende Beträge geändert werden.

Eindeutigkeit der Vereinbarung

Als klar und eindeutig ist eine Vereinbarung anzusehen, wenn ein außenstehender Dritter zweifelsfrei erkennen kann, dass die Leistung der Gesellschaft aufgrund einer entgeltlichen Vereinbarung mit dem Gesellschafter erbracht wird (BFH, Urteil v. 24.1.1990, I R 157/86). Dabei ist auch ein mündlicher Vertrag anzuerkennen, wobei aus Gründen der Beweissicherheit sicherlich (nicht nur aus steuerlichen Gründen) der Schriftform der Vorzug zu geben ist.

Eine klare und eindeutige Vereinbarung setzt nach den o. a. Grundsätzen voraus, dass insbesondere **Anspruchszeitpunkt und -grundlage** festgelegt sind. Die **Höhe der Vergütung** muss allein durch Rechenvorgänge ermittelt werden können, ohne dass es noch

der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder Gesellschafterversammlung bedarf (BFH, Urteil v. 30.1.1985, I R 37/82).

Bei Dauerschuldverhältnissen, wie sie bei Arbeitsverhältnissen vorliegen, kann aus einer regelmäßigen Anwendung einer mündlichen Regelung auch eine klare und eindeutige Vereinbarung abgeleitet werden (BFH, Urteil v. 24.1.1990, I R 157/86). Die Beweiswirkung kann allerdings u. U. erst nach einem längeren Zeitraum einsetzen (BFH, Urteil v. 28.11.2001, I R 44/00), sodass sie für die Betroffenen mit einem nicht zu unterschätzenden Risiko behaftet ist. Festzuhalten ist, dass eine schriftliche Vereinbarung für alle Beteiligten vorteilhaft ist.

Rückwirkungsverbot

Ein besonderes Augenmerk ist auf die Frage des Rückwirkungsverbots zu werfen. Bereits im Urteil vom 8.1.1969 hat der BFH festgestellt, dass die Zahlung erfolgsabhängiger Bezüge des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft auf einer im voraus getroffenen klaren und nachweisbaren Vereinbarung beruhen muss (BFH, Urteil v. 8.1.1969, I R 26/67). An dieser Rechtsprechung hat der BFH bis heute festgehalten. Hintergrund ist, dass es dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht möglich sein soll, durch nachträgliche vertragliche Gestaltungen den Gewinn der Körperschaft steuerwirksam zu mindern.

Dazu gehört auch, dass in Fällen, in denen eine Tantieme erst im Lauf eines Jahres vereinbart wird, eine zeitanteilige Kürzung vorzunehmen ist (BFH, Urteil v. 17.12.1997, I R 70/97).

Tatsächliche Durchführung

Wird zwar eine wirksame Vereinbarung getroffen, diese aber tatsächlich nicht durchgeführt, ist ebenfalls eine vGA anzunehmen. Eine derartige Folgerung kann z. B. bei einem Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers auf Auszahlung der Tantieme oder bei einer zeitlich verzögerten Auszahlung zu ziehen sein.

Aus dem **Forderungsverzicht** eines beherrschenden Gesellschafters kann allerdings nur dann auf einen nicht durchgeführten Vertrag geschlossen werden, wenn die äußeren Umstände des Verzichts den Rückschluss auf das Fehlen einer von Anfang an ernstlich gewollten Verbindlichkeit der Kapitalgesellschaft erlauben (BFH, Urteil v. 29.6.1994, I R 11/94; H 39 KStH). Auch eine (geringfügige) Verzögerung um einige Monate bei der Auszahlung ist wohl nicht zu beanstanden (BFH, Beschluss v. 28.7.1993, I B 54/93). Beruht eine Verzögerung bei der Auszahlung nur auf einer **verspäteten Aufstellung des Jahresabschlusses** führt dies nicht zum Ansatz einer vGA.

In Fällen, in denen die Auszahlung bei der Gesellschaft zu **Liquiditätsengpässen** führen könnte, erscheint es empfehlenswert, die Tantieme zunächst auszuzahlen und von Seiten des Gesellschafter-Geschäftsführers eine Rückgewährung in Form eines Darlehens vorzunehmen.

Wird der Anspruch allerdings nur in ein Darlehen umgewandelt, ohne dass eine Darlehensvereinbarung abgeschlossen wird, führt dies zu einer vGA (BFH, Urteil v. 29.7.1992, I R 28/92).

Materielle Prüfung

Die Angemessenheit des Gehalts eines Gesellschafter-Geschäftsführers ist nach dem Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zu beurteilen. Feste Regeln für die Bemessung angemessener Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers gibt es nicht (BFH, Urteil v. 28.6.1989, I R 89/85).

Kernpunkte einer angemessenen Tantieme eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind insbesondere

- die Bemessungsgrundlage und
- die Höhe der Tantieme.

Orientieren sich diese Kriterien nicht an den Grundsätzen, die die Finanzrechtsprechung in den vergangenen Jahren entwickelt hat, besteht die Gefahr, dass das Finanzamt die Tantieme steuerlich nicht anerkennt und als vGA ansieht.

Umsatztantieme

Umsatztantiemen führen i. d. R. zu einer „Gewinnabsaugung“ zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers und sind nur im Ausnahmefall anzuerkennen (BFH, Urteil v. 28.6.1989, I R 89/85). Ein solcher besonderer Grund kann insbesondere dann vorliegen, wenn die mit der variablen Vergütung angestrebte Leistungssteigerung durch eine Gewinnantieme nicht zu erreichen wäre.

Der BFH sieht dies z. B. in der **Aufbauphase eines Unternehmens** als gegeben an (BFH, Beschluss v. 28.9.1995, I B 201/94), wenn die Zahlung auf die Dauer der Aufbauphase beschränkt wird und die nur eingeschränkten Erkenntnismöglichkeiten über die künftige Umsatzentwicklung in der Aufbau- und Übergangsphase bei der Gestaltung der Umsatztantieme (Bemessung der Prozentsätze, Festlegung von Höchstgrenzen) berücksichtigt werden.

Unmaßgeblich für die Anerkennung einer umsatzbezogenen Tantieme ist, ob derartige Vereinbarungen in der Branche üblich sind. Es ist allein auf die individuellen Verhältnisse der Kapitalgesellschaft abzustellen (BFH, Beschluss v. 30.8.1995, I B 114/94). Im Ausnahmefall kann einem nur für den Vertrieb zuständigen Gesellschafter-Geschäftsführer eine umsatzabhängige Tantieme zugesagt werden, wenn sich diese ausschließlich aus dem von ihm vermittelten Umsatz, nicht aber dem Gesamtumsatz des Unternehmens, berechnet (BFH, Urteil v. 20.9.1995, I R 130/94).

Gewinntantieme

Als **Bemessungsgrundlage** kommen z. B. in Betracht:

- Handelsbilanzgewinn,
- Steuerbilanzgewinn,
- handelsrechtliche Jahresüberschuss,
- speziell berechneter Gewinn, nach besonders bezeichneten Zu- und/oder Abrechnungen.

Das BMF geht für die Beurteilung einer angemessenen Tantieme von dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinntantieme und der ertragsabhängigen Steuern aus (BMF, Schreiben v. 1.2.2002, BStBl 2002 I S. 219).

Generell sind die Vertragsparteien zwar frei in der Festlegung der Bemessungsgrundlage, es gilt jedoch der Grundsatz, dass hier eine eindeutige, nicht auslegungsbedürftige Vereinbarung getroffen werden muss. Uneinigkeit besteht bei den Finanzgerichten, ob als Bemessungsgrundlage immer ein Gewinn vor Abzug der Tantieme anzusetzen ist. Zu empfehlen ist, dass dieses wörtlich in die Tantiemvereinbarung aufgenommen wird.

Ein **bestehender Verlustvortrag** muss jedenfalls dann in die Bemessungsgrundlage der Tantieme einbezogen werden, wenn der tantiemeberechtigte Geschäftsführer für den Verlust verantwortlich ist. Der BFH begründet dies mit dem Charakter der Tantieme. Diese dient der Beteiligung des Geschäftsführers an dem von ihm herbeigeführten besonderen Erfolg der Gesellschaft.

Den Erfolg wird die Gesellschaft i. d. R. an einer langfristigen Betrachtung und nicht an dem Ergebnis eines einzelnen Jahres oder Wirtschaftsjahres messen. Deshalb wird, wenn unter der Leitung des betreffenden Geschäftsführers in einzelnen Zeiträumen ein Verlust erwirtschaftet worden ist, aus Sicht der Kapitalgesellschaft dieser Verlust die von dem Geschäftsführer verdiente Erfolgsprämie mindern (BFH, Urteil v. 17.12.2003, I R 22/03). Maßgeblich ist dabei der handelsrechtliche, nicht der steuerliche Verlustvortrag (vgl. Lang, in Dötsch, KStG, Tz. 459 zu § 8 Abs. 3 KStG n.F.).

Wichtig

Problematisch könnte der Fall werden, wenn eine Tantiemvereinbarung keine Verrechnung von Verlustvorträgen vorsieht. Fällt im Jahr 01 ein Verlust an, der auf das nächste Jahr vorgetragen und dort verrechnet wird, steht dem Geschäftsführer gleichwohl eine Tantieme vom ungekürzten Jahresgewinn 02 zu. Wird diese ausbezahlt, liegt eine vGA nach den o.a. Grundsätzen vor, soweit die Tantieme wegen des unberücksichtigten Verlustvortrags

Wichtig

überhöht ist. Verzichtet der Geschäftsführer insoweit auf die Auszahlung, liegt ebenfalls eine vGA vor, da auf einen zivilrechtlichen Anspruch verzichtet wird. Eine vGA ist also bei einer fehlenden Regelung nicht zu vermeiden. Eine klare Vereinbarung hilft dabei, derartige Konstellationen zu verhindern.

Auch der **Prozentsatz** muss eindeutig festgelegt sein. Eine Formulierung, die dem Unternehmen einen Spielraum lässt („zwischen 5 und 10 %“) ist als vGA zu qualifizieren. Die Festlegung eines Staffelsatzes, der eine höhere (oder geringere) Tantieme bei gesteigerten Gewinnen vorsieht, ist allerdings zulässig.

Höhe der Tantiemen

Eine unangemessen hohe Tantieme führt nach den derzeit gültigen Grundsätzen zwangsläufig zu einer vGA, selbst dann wenn die GF-Vergütung insgesamt angemessen ist. Der BFH hat dazu folgende Grundsätze aufgestellt (BFH, Urteil v. 5.10.1994, I R 50/94):

- Soweit Tantiemeversprechen einer GmbH gegenüber mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern insgesamt den Satz von 50 % des Jahresüberschusses übersteigen, spricht der Beweis des ersten Anscheins für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung.
- Bei der Beurteilung der Angemessenheit einer Gewinn tantieme ist von der Höhe der angemessenen Jahresgesamtbezüge auszugehen, die die GmbH bei normaler Geschäftslage ihrem Geschäftsführer zu zahlen in der Lage und bereit ist. Die Jahresgesamtbezüge sind in ein Festgehalt (i. d. R. mindestens 75 %) und in einen Tantiemeteil (in der Regel höchstens 25 %) aufzuteilen. Der variable Tantiemeteil ist in Relation zu dem erwarteten Durchschnittsgewinn auszudrücken.
- Die Gewinn tantieme ist anlässlich jeder tatsächlich vorgenommenen Gehaltsanpassung, spätestens jedoch nach Ablauf von 3 Jahren auf ihre Angemessenheit zu überprüfen.

Wichtig

Die Angemessenheit der Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers muss grundsätzlich anhand derjenigen Umstände und Erwägungen beurteilt werden, die im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarung vorgelegen haben.

Tantieme im Rahmen der Gesamtausstattung

Für die Bemessung der angemessenen Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers gibt es keine festen Regeln. Der angemessene Betrag ist vielmehr im Einzelfall durch **Schätzung einer Bandbreite** zu ermitteln. Unangemessen sind nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen.

Die Angemessenheit darf nicht allein aus einer Betrachtung der Vergangenheit betrachtet werden. Wesentlicher zeitlicher Bezugspunkt ist der Zeitpunkt, in dem die zu beurteilende Gehaltsvereinbarung abgeschlossen wurde. Dabei sind auch die variablen Bezüge einzubeziehen.

Hier wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter regelmäßig darauf zu achten haben, dass die Tantieme in Verbindung mit den übrigen Gehaltsbestandteilen nicht zu einer unangemessen hohen Gesamtausstattung führt. Dazu sollte er auf Basis einer Prognose der zukünftigen Gewinnaussichten ermitteln, bei welchem Tantiemesatz sich eine insgesamt angemessene Gesamtausstattung ergibt. Ggf. bietet es sich zur Vermeidung einer unkalkulierbaren Gehaltsentwicklung an, die Tantieme auf einen bestimmten **Höchstbetrag** zu begrenzen.

Werden diese Grundsätze nicht beachtet, führt dies nicht dazu, dass der Anstellungsvertrag oder die Tantiemevereinbarung insgesamt steuerlich nicht anzuerkennen sind. Unangemessen im Sinne einer vGA sind dann nur diejenigen Bezüge, die die Bandbreite der Gesamtausstattung übersteigen (BFH, Urteil v. 27.2.2003, I R 46/01).

Die 50%-Grenze

Der von der FG-Rechtsprechung aufgestellte Grundsatz, dass Tantiemezusagen auch bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern insgesamt den Satz von 50 % des Jahresüberschusses nicht übersteigen dürfen, ist ziemlich gesichert. Ein Durchbrechen dieses Grundsatzes ist nur in wenigen Ausnahmesituationen gerechtfertigt. Speziell für die Aufbauphase hat der BFH eine Tantiemeregulation zugelassen, die vom Üblichen abweicht. Dies gilt aber nur, wenn die ansonsten unübliche Regelung zeitlich auf die Anlaufphase begrenzt wird (BFH, Urteil v. 15.3.2000, I R 74/99).

Die Berechnungsmethode der 50 %-Grenze aus Sicht der Finanzverwaltung basiert auf dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinnbeteiligung und der ertragsabhängigen Steuern (BMF, Schreiben v. 1.2.2002, BStBl 2002 I S. 219. Der BFH hat diese Berechnung bestätigt (BFH, Urteil v. 4.6.2003, I R 24/02).

Die 75%/25%-Grenze

Die Anwendung der 75%/25%-Grenze gestaltet sich dagegen schwieriger. Der BFH geht folgenden Berechnungsweg (BFH, Urteil v. 5.10.1994, I R 50/94):

- **Erster Schritt:** Ermittlung der oberen Grenze für die Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers. Beurteilungskriterien sind Art und Umfang der Tätigkeit, die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens, das Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung sowie Art und Höhe der Vergütungen, die gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren. Die Gewinnsituation und ein Fremdvergleich sind somit wesentliche Grundlagen.
- **Zweiter Schritt:** Betragsmäßige Berechnung der erfolgsabhängigen Tantieme auf der Basis von höchstens 25 % der ermittelten Gesamtbezüge. Dabei ist aus Sicht des Gesellschafter-Geschäftsführers berücksichtigt, dass ein zu hoher Prozentsatz in Verlustjahren bei ihm zu existenziellen Risiken führen kann. Das Interesse des Unternehmens dürfte darin zu sehen sein, dass dem Geschäftsführer kein Anreiz zur

Erzielung schneller Gewinne gegeben werden soll, die zu Lasten der langfristigen Ertragsaussichten gehen könnten.

- **Dritter Schritt:** Überprüfung, ob die Tantieme insgesamt 50 % des erwarteten zukünftigen Gewinns nicht übersteigt. Dazu ist die betragsmäßig ermittelte Tantieme ins Verhältnis zum erwarteten Gewinn zu setzen.

Der so ermittelte und vertraglich fixierte Tantieme-Prozentsatz bleibt bis zu einer erneuten Überprüfung, längstens aber 3 Jahre festgeschrieben.

Beispiel

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer soll eine angemessene Gesamtausstattung von 500.000 EUR erhalten. Der durchschnittlich erzielbare Jahresüberschuss vor Abzug der Tantieme und der ertragsabhängigen Steuern wird auf 1,5 Mio. EUR geschätzt.

Die angemessene Tantieme beträgt 25 % von 500.000 EUR = 125.000 EUR. Der sich aus der Aufteilung ergebende absolute Betrag der angemessenen Tantieme ist in eine Beziehung zu dem durchschnittlich erzielbaren Jahresüberschuss vor Abzug der Tantieme und der ertragsabhängigen Steuern (hier 1,5 Mio. EUR) zu setzen: $125.000 \times 100 / 1,5 \text{ Mio.} = 8,33 \%$

Bei der Ermittlung des angemessenen Tantiemesatzes muss eine **Gewinnprognose** vorgenommen werden. Man wird sich dabei zunächst an den tatsächlich erzielten Ergebnissen der Vergangenheit orientieren und diese um zukünftig erwartete Veränderungen (Betriebserweiterungen, Umstellung der Produktion, aber auch Konjunktorentwicklungen etc.) korrigieren.

Dringend erforderlich und in den erwähnten Urteilen immer wieder angemahnt ist eine **Dokumentation der Berechnungsgrundlagen**, die zu der schließlich festgelegten Tantiemevereinbarung geführt haben. Schließlich ist darauf zu achten, dass spätestens nach Ablauf von 3 Jahren eine Überprüfung der Tantiemevereinbarung vorgenommen wird und dass auch diese zu dokumentieren ist.

Ausnahmen

Wie schon bei der 50 %-Grenze, lässt die Rechtsprechung und daraus folgend die Finanzverwaltung auch bei der 75%/25%-Regel Ausnahmen zu. Diese bedürfen allerdings einer umfassenden Begründung, weshalb sich keine Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis ergibt.

Die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 1.2.2002, BStBl 2002 I S. 219) akzeptiert in folgenden Fällen eine Abweichung:

- In der Gründungsphase der Gesellschaft,
- in Phasen vorübergehender wirtschaftlicher Schwierigkeiten oder
- in stark risikobehafteten Geschäftszweigen.

Neuere Entwicklung

In einigen neueren Urteilen hat der BFH die Grundsätze der 75%/25%-Regel eingeschränkt, ohne sie allerdings aufzuheben. So hat er im Urteil vom 27.2.2003 (u.a.) entschieden, dass nicht schon deshalb eine vGA vorliegen muss, weil die Vergütung zu mehr als 25 % aus variablen Anteilen besteht wenn die Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers angemessen ist. Als Ausnahmebeispiel nennt er dabei Unternehmen mit stark schwankenden Erträgen (BFH, Urteil v. 27.2.2003, I R 46/01).

In der Literatur wird aus den Urteilen gefolgert, dass dem Steuerpflichtigen eine Art Wahlrecht eingeräumt wird, ob die 75%/25%-Grenze angewandt wird, oder nicht (vgl. Lang, in Dötsch, KStG, Tz 484 ff. zu § 8 Abs. 3 KStG n.F.)

Checkliste

Folgende Punkte sollten bei Abschluss einer Tantiemevereinbarung mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft unbedingt beachtet werden:

Formelle Vorgaben

- Vertragsabschluss durch das zuständige Organ
- Beachtung des Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB
- Vereinbarungen nur für die Zukunft treffen
- Auf Eindeutigkeit der Vereinbarung achten
- Schriftform bevorzugen

Materielle Vorgaben

- Klare Festlegung der Bemessungsgrundlage
- Regelung zu Verlustvorträgen
- Festlegung eines eindeutigen Tantieme-Prozentsatzes oder einer Staffel
- Dokumentation der Gewinnprognose und der Berechnung der angemessenen Gesamtausstattung
- Ermittlung des Tantiemesatzes unter Beachtung der 50% und der 75%/25% Grenzen
- Dokumentation, falls von den Grundsätzen abgewichen werden soll.

Nach Abschluss der Tantiemevereinbarung müssen folgende Punkte beachtet werden:

- Tatsächliche Durchführung
- Überprüfung nach spätestens 3 Jahren

Stand: Oktober 2009