

Weitere Informationen zum Titel unter www.otto-schmidt.de

Leseprobe zu



Gosch/Schwedhelm/Spiegelberger (Hrsg.)
GmbH-Beratung


Gesellschafts- und Steuerrecht, Handbuch + Datenbank www.gmbh-beratung.com

Loseblattwerk, Grundwerk in 1 Ordner + Datenbank mit allen wichtigen
Urteilen, Verwaltungsanweisungen, Literatur und Musterformulierungen,
ISBN 978-3-504-32131-4

Verlag Dr. Otto Schmidt KG / Köln

Internet: www.otto-schmidt.de

Tantiemen

1. Begriffsbestimmungen	T 1
2. Vereinbarung von Tantiemen	T 1
3. Angemessenheit der Tantiemen	T 4
4. Umsatztantiemen	T 7
5. Gewinntantiemen	T 8
6. Prüfungsfragen und -schritte zu Tantiemen	T 10
 Vertiefende Recherche	T 12

1. Begriffsbestimmungen

▷ **Erfolgsbeteiligung:** Zur Gesamtvergütung eines GmbH-Geschäftsführers (→ *Geschäftsführer-Vergütung*) gehören in den meisten Fällen neben dem Festgehalt ferner variable Bezüge in Form von Erfolgsbeteiligungen wie die Tantieme. Sinn und Zweck der Tantieme ist eine leistungsgerechte und die Motivation steigernde Entlohnung des Geschäftsführers.

▷ **Begriff:** Unter Tantieme versteht man eine in einem bestimmten prozentualen Verhältnis zu einer Bezugsgröße stehende erfolgsabhängige Vergütung. Die Tantieme ist – neben dem Festgehalt – ein Teil der → *Geschäftsführer-Vergütung* in Form eines Jahresgehalts.

▷ **Tantiemeformen:** Die am häufigsten in der Praxis vorkommenden Gestaltungen sind variable oder feste Tantiemen, die wie folgt ausgestaltet werden:

- variabel in Form von Erfolgsbeteiligungen, wie die Gewinn- und Umsatztantieme, oder
- fest bzw. fix, wie z.B. die Mindesttantieme, die Garantietantieme und die bedingte Festbetragstantieme. Solche fest garantierten Tantiemen entsprechen einer Bonuszahlung, die wie ein Festgehalt im Zweifel auf die Gewinn- bzw. Umsatztantieme anzurechnen sind und steuerlich im Rahmen der Gesamtausstattung auf Angemessenheit hin zu beurteilen sind (→ *Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütung*)

2. Vereinbarung von Tantiemen

▷ **Wirksame Vereinbarung:** Die Erteilung und die spätere Änderung einer Tantiemezusage bedarf der Zustimmung der Gesellschafterver-

Tantiemen

sammlung durch Beschluss. Tantiemevereinbarungen zwischen einer GmbH und ihrem Geschäftsführer sind, sofern in der Satzung nichts anderes vereinbart ist, nicht an die Schriftform gebunden. Eine mündliche Vereinbarung ist aber nur dann anzuerkennen, wenn ein außenstehender Dritter zweifelsfrei erkennen kann, dass die Tantieme aufgrund einer entsprechenden Vereinbarung erbracht wird.

Beraterhinweis: Um nicht in Beweisnot zu geraten, sollte deshalb in der Praxis die Schriftform zur Erteilung einer Tantieme gewählt werden. Dabei ist darauf zu achten, dass die Bemessungsgrundlage eindeutig und rechnerisch nachvollziehbar bestimmt wird und unklare Begriffe, die nicht vertraglich oder gesetzlich abgeleitet werden können, sowie widersprüchliche Vereinbarungen vermieden werden.

▷ **Steuerliche Anforderungen:** Für die steuerrechtliche Anerkennung von Tantiemezahlungen insbesondere an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer (→ *Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütung*) ist es erforderlich, dass die Vereinbarungen im Voraus klar und eindeutig getroffen worden sind. Gerade weil es sich bei der Tantieme um eine jährliche Vergütung handelt, müssen die Vereinbarungen bereits zu Jahresbeginn vorliegen. Wird die Tantieme nicht zu Beginn des Wirtschaftsjahres, auf das sie sich bezieht, vereinbart, muss vorab eine zeitanteilige Kürzung vereinbart werden, ansonsten ist sie zeitanteilig als vGA (→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*) zu behandeln.

▷ **Tatsächliche Durchführung:** Die Tantiemезusage muss unbedingt wie vereinbart durchgeführt werden, weil ansonsten Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Vereinbarung aufkommen, die dann zur vGA (→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*) führen. Die Tantieme ist gemäß der vertraglich vereinbarten Bemessungsgrundlage zu berechnen und zeitnah zum Fälligkeitszeitpunkt auszahlen. Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern gilt die Tantieme bereits bei Feststellung des Jahresabschlusses als zugeflossen. Die verspätete Feststellung des Jahresabschlusses ist unschädlich. Nach Ansicht des BFH (v. 28.7.1993 – I B 54/93, GmbHR 1994, 416) kann nur dann auf eine Nichtdurchführung des Vertrages geschlossen werden, „... wenn die äußeren Umstände des Verzichts den Rückschluss auf das Fehlen einer von Anfang an ernstlich gewollten Verbindlichkeit der GmbH erlauben“. Wird allein die Tantieme neben

den übrigen Gehaltsbestandteilen nicht ausgezahlt (sog. Stehen lassen), kann dies zur vGA (→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*) führen, wenn sie nicht zeitlich und betragsmäßig begrenzt wird (BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, GmbHR 2001, 580 = GmbH-StB 2001, 189).

▷ **Vorschuss:** Soll der Geschäftsführer einen Vorschuss auf eine erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres fällige Tantieme erhalten, so muss dies in der Tantiemevereinbarung bzw. im Anstellungsvertrag im Einzelnen klar und eindeutig im Voraus vereinbart werden, da die vor Fälligkeit gezahlten Tantiemenvorschüsse der Gesellschaft Liquidität entziehen. Zusätzlich muss eine angemessene Verzinsung ausgemacht werden. In Höhe eines etwaigen Zinsnachteils kommt es zur Annahme einer vGA (→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*). In punkto Zinsnachteil ist nach allgemeiner Erfahrung davon auszugehen, dass sich private Darlehensgeber und Darlehensnehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen (BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, GmbHR 1998, 647 = GmbH-StB 1998, 183; BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, GmbHR 2004, 369 = GmbH-StB 2004, 67).

Beraterhinweis: Zur Vermeidung der vGA (→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*) sind die Voraussetzungen und Zeitpunkte der vereinbarten Vorschusszahlungen im Einzelnen im Anstellungsvertrag festzulegen (z.B. durch die betragsmäßige Orientierung an im Laufe des Geschäftsjahres vorgenommene Zwischenabschlüsse oder betriebswirtschaftliche Auswertungen).

▷ **Klarheit der Vereinbarung:** Die Vereinbarung einer TantiemEZusage sollte so eindeutig geregelt sein, dass sie entweder einen festen Betrag ausweist oder aber die Beträge problemlos zu berechnen sind. Für die zweifelsfreie Berechnung der Tantieme sind sowohl der bestimmte Vom-Hundert-Satz, der sich auf den Gewinn oder auf den Umsatz bezieht, als auch die Bemessungsgrundlage anzugeben.

Beispiele für streitanfällige Vereinbarungen:

Der BFH hat das Vorliegen einer klaren Vereinbarung mangels eindeutig bestimmter Bemessungsgrundlage verneint,

- wenn die Tantieme sich nach dem „Gewinn gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung aller steuerlich zuläs-

Tantiemen

sigen Maßnahmen bzw. nach dem Ergebnis der Steuerbilanz“ orientieren soll (BFH v. 1.7.1992 – I R 78/91, BStBl. II 1992, 975 = GmbHHR 1992, 816) bzw.

- wenn die Gesellschafterversammlung die Möglichkeit hat, die Tantieme zu erhöhen oder zu verringern (BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1992, 851 = GmbHHR 1992, 817),
- wenn die Kapitalgesellschaft Spielraum hat, die Tantiemezahlung der wirtschaftlichen Situation anzupassen (FG Saarland v. 19.3.1991 – I K 278/90, GmbHHR 1992, 484), oder
- wenn sich die Tantieme nach der Höhe der Gewinnausschüttung richtet (BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469 = GmbHHR 1986, 445).
- Eine vGA ist nach der Rechtsprechung des BFH ferner anzunehmen, wenn die vGA die Tantieme erhöht, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sich nicht auf eine derartige Vereinbarung einlassen würde und die Tantieme aufgrund dessen nicht in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt hätte (BFH v. 26.2.1992 – I R 124/90, BStBl. II 1992, 691 = GmbHHR 1992, 540).

3. Angemessenheit der Tantiemen

▷ **50 %-Grenze:** Tantiemen bei Gesellschafter-Geschäftsführern (→ *Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütung*) dürfen aus steuerlicher Sicht grundsätzlich nicht den Satz von 50 % des Jahresüberschusses vor Abzug der Gewinnantieme und der ertragsabhängigen Steuern übersteigen. Andernfalls spricht der Beweis des ersten Anscheins für eine vGA (→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*), unabhängig davon, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer beherrschend ist oder nicht (BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, GmbHHR 2000, 986 = GmbH-StB 2000, 327). Die Rechtsprechung des BFH beruht auf der Überlegung, dass Tantiemen von mehr als 50 % tendenziell auf eine **Gewinnabsaugung** zielen und unter fremden Dritten unüblich sind. Eine vGA liegt indes nur für den die Grenze übersteigenden Betrag vor. Tantiemen jenseits der 50 %-Grenze finden Anerkennung,

- wenn mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer bestellt werden (FG München v. 24.8.1999 – 7 K 4140/97, EFG 1999, 1248); hier kommt es auf die Summe der ihnen versprochenen Tantiemen an (BFH v. 5.10.1994 – I R 50/94, GmbHHR 1995, 385);

- wenn die Tantieme aufgrund des innerbetrieblichen Fremdvergleichs zulässig ist bzw. ein zuvor nicht am Stammkapital der GmbH beteiligter Geschäftsführer (Fremdgeschäftsführer) eine Beteiligung erhält (BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, GmbHR 2004, 136).

Beraterhinweis: Die Vermutung einer vGA (→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*) kann im Einzelfall widerlegt werden, wenn dargelegt wird, dass ein Tantiemesatz von über 50 % wirtschaftlich geboten war und deshalb auch einem Fremdgeschäftsführer gegenüber akzeptiert worden wäre. Dabei ist jedoch eine Einzelfallprüfung notwendig, es reicht nicht aus, dass sich die GmbH in der Anlaufphase befindet.

▷ **75 %- zu 25 %-Relation:** Nach Ansicht des BFH fordert der Fremdvergleich neben der Relation des Jahresüberschusses zur Tantieme eine bestimmte Relation der Gesamtvergütung zwischen fixen Gehaltsbestandteilen i.H.v. maximal 75 % und variablen Gehaltsbestandteilen i.H.v. maximal 25 % (BFH v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549 = GmbHR 1995, 385). Durch die Beschränkung der variablen Gehaltsbestandteile auf 25 % soll vermieden werden, dass Geschäftsführer eine kurzfristige Gewinnmaximierung anstreben. Dieses Verhalten widerspricht dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers. Entscheidend für das angemessene Verhältnis fixer und variabler Gehaltsbestandteile sind die Erkenntnisse und Erwartungen im Zeitpunkt der Zusage.

Beraterhinweis: Um bei einer Betriebsprüfung die Ermittlung des Tantiemesatzes nachweisen zu können, vor allem bei einer Abweichung von dem Regelaufteilungsmaßstab, sollten in der Praxis die Berechnungsgrundlagen schriftlich festgehalten und aufbewahrt werden.

▷ **Ausnahmen:** Die Vereinbarung einer höheren variablen Komponente kann (unter Beachtung der 50 %-Grenze) in zeitlich begrenzten Ausnahmefällen steuerlich anerkannt werden bei Unternehmen in der Gründungsphase, bei vorübergehenden wirtschaftlichen Schwierigkeiten und bei stark risikobehafteten Geschäftszweigen sowie bei besonderer Personenbezogenheit. Bei Wegfall der Ausnahmesituation muss diese Regelung durch eine Vereinbarung einschließlich fester Vergütungsbestandteile bzw. mit angemessenem Verhältnis ersetzt werden.

Tantiemen

Beraterhinweis: Ein Ausnahmefall liegt hingegen nicht vor, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer bei zwei Schwestergesellschaften tätig ist und mit der einen eine Nur-Tantieme und mit der anderen ein Festgehalt vereinbart hat. Die Vereinbarung von **sog. Nur- bzw. Nur-Rohgewinn-Tantiemen** ist grundsätzlich nicht anzuerkennen (BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, GmbHR 2001, 580 = GmbH-StB 2001, 189).

▷ **Flexible Anwendung der „75 : 25-Relation“:** Die jüngeren Entscheidungen des BFH lassen den Schluss zu, bei der Prüfung der Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen von einer (starren) Anwendung der sog. „75 : 25-Relation“ bei Tantiemen abzurücken (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, GmbHR 2003, 1214 = GmbH-StB 2003, 275 und v. 27.2.2003 – I R 80/01, GmbHR 2003, 1071 = GmbH-StB 2003, 246). Jedoch bedeutet dies nicht, dass das Verhältnis der Tantieme zur Höhe des Festgehalts überhaupt nicht mehr zu prüfen ist. Nach einer klarstellenden Entscheidung hat der BFH (v. 19.11.2003 – I R 42/03, GmbHR 2004, 512 = GmbH-StB 2004, 99) Stellung zum Verhältnis der Tantieme (25 %) zu den Festbezügen (75 %) genommen und seine bisherige Rechtsprechung modifiziert. Danach wird dieses Verhältnis zwar weiterhin geprüft werden (müssen). Eine Überschreitung der 25 %-Grenze führt jedoch nicht unbedingt zu einer vGA (→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*), wenn die Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers angemessen ist. Eine Abweichung vom Regelaufteilungsmaßstab hat somit lediglich Indizwirkung für die Annahme einer vGA (vgl. auch unten 6. Prüfungsfragen zu Tantiemen).

Beraterhinweis: Für die Gestaltungsberatung folgt daraus, dass die Relation zur Beurteilung der Gesamtbezüge von 75 % Festgehalt zu 25 % Tantieme nicht mehr uneingeschränkt anzuwenden ist. Überschreitet der variable Anteil allerdings den anerkannten Grenzwert von 25 %, wird eine Einzelfallprüfung erforderlich, die allerdings wegen des ungewissen Ausgangs vermieden werden sollte.

▷ **Regelmäßige Überprüfung:** Die Höhe der Tantieme muss bei jeder Gehaltsanpassung, spätestens aber alle drei Jahre überprüft werden (BFH v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549 = GmbHR 1995, 385). Wurde die Tantiemeregulation hingegen vorab für mehrere Jahre fest vereinbart, so ist es i.d.R. nicht möglich, eine Anpassung zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers einzuarbeiten (BFH v. 29.3.2000 – I R 85/98, GmbHR 2000, 983 = GmbH-StB 2000, 297).

4. Umsatztantiemen

▷ **Gewinnunabhängige (Umsatz-)Tantieme:** Durch die Umsatzbeteiligung wird der Geschäftsführer dazu animiert, den Umsatz auf Kosten der Rendite zu steigern. Es besteht daher die Gefahr, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer sogar Verlustgeschäfte tätigt, um den Umsatz in die Höhe zu treiben. Nach der Rechtsprechung des BFH (v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854 = GmbHR 1989, 475; zuletzt BFH v. 6.4.2005 – I R 10/04, GmbHR 2005, 1442 = GmbH-StB 2005, 320) führt die Umsatztantieme i.d.R. also zur **Gewinnabsaugung**, die unabhängig von der Höhe der Gesamtausstattung zu beurteilen ist. Sie wird daher bei Gesellschafter-Geschäftsführern grundsätzlich als unüblich angesehen (→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*).

▷ **Ausnahme:** Eine Umsatztantieme ist bei Vorliegen besonderer (betrieblicher) Gründe, die die Anwendung dieses Vergütungsmodells rechtfertigen, keine vGA (→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*). Die Beweislast für die Anerkennung der für eine umsatzabhängige Tantieme sprechenden Umstände trägt der Steuerpflichtige (BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, GmbHR 1989, 475). Besondere Gründe liegen allerdings nicht bereits bei Bestehen einer stabilen und voraussehbaren Umsatzentwicklung vor, so dass die Umsatz- wie eine Festtantieme wirkt (a.A. FG Hessen v. 22.10.1992 – 4 K 5015/89, EFG 1994, 219 und v. 15.6.1994 – 4 K 1810/92, EFG 1995, 285). Besondere Gründe für die Gewährung einer Umsatztantieme können gegeben sein:

- in der Aufbau- und Umbauphase eines Unternehmens, wenn die mit der variablen Vergütung angestrebte Leistungssteigerung mittels einer Gewinnantantieme nicht zu erreichen ist (BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854). Die Umsatztantieme muss sowohl auf die Dauer der Aufbauphase (i.d.R. nicht mehr als drei, max. vier Jahre) als auch in der Höhe begrenzt (absolute Begrenzung) und dies im Geschäftsführervertrag schriftlich fixiert sein (BFH v. 19.2.1999 – I R 105-107/1997, GmbHR 1999, 484 = GmbH-StB 1999, 119; BFH v. 19.5.1993 – I R 83/92, GmbHR 1994, 265; BFH v. 20.9.1995 – I R 130/94, GmbHR 1996, 301) oder
- wenn die Umsatztantieme einem *ausschließlich* für den Vertrieb zuständigen Geschäftsführer gewährt wird.

Tantiemen

Beraterhinweis: Die Umsatztantieme ist als Vergütungsbestandteil für den Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH nur sehr zurückhaltend einzusetzen, da an die Ausnahmen von der steuerlichen Nichtanerkennung höchste Maßstäbe anzulegen sind (vgl. Gosch, KStG, 2005, § 8 Rz. 1273). Zwar hat das FG Brandenburg (v. 16.11.2005 – 2 K 1869/02, EFG 2006, 692, Rev. eingelegt, Az.: I R 108/05) bei einem ausschließlich in einem Vertriebsbereich tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer ein Aufweichen der strengen Kriterien gewagt. Diese Entscheidung bewog Hoffmann (GmbH-StB 2006, 185) zu dem Schluss, dass die Argumente gegen die Umsatztantieme demnach in sich zusammenfallen, wenn Umsatz mit Gewinn identisch sind. Dies solle insbesondere bei kleineren Gesellschaften gelten, in denen der Gesellschafter seine eigentliche Managementaufgabe zeitlich sehr eingeschränkt, dafür die Vertriebsaktivitäten vornehmlich ausübt. Dem Aufbegehren des FG Brandenburg widersprach der I. Senat des BFH allerdings prompt und vehement mit Urteil vom 28.6.2006 (I R 108/05, GmbHHR 2006, 1339). Der I. Senat halte an dem Grundsatz fest, dass für einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der für den Gesamtbetrieb verantwortlich ist - wohl mit der Maßgabe, dies gelte unabhängig vom Umfang der für Managementaufgaben aufgewendeten Zeit - eine Erfolgsbeteiligung nur in Form einer Gewinntantieme angebracht erscheine.

5. Gewinntantiemen

▷ **Begriff:** Die Gewinntantieme ist die üblichere Art der variablen Bezüge. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer würde bei der Wahl einer variablen Vergütung die Gewinnbeteiligung der Umsatzbeteiligung vorziehen, weil das primäre Ziel – die Gewinnsteigerung – durch die Umsatzbeteiligung nicht gefördert wird. Im Gegensatz zur Umsatztantieme werden bei der Gewinntantieme Aufwandspositionen in den Bezugsgrößen berücksichtigt.

Beraterhinweis: Ist im Zusagezeitpunkt mit unerwarteten Gewinn- und daraus resultierenden Tantiemesprüngen zu rechnen, muss die Gewinntantieme eingeschränkt werden. Ansonsten liegt eine vGA (→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*) dem Grunde nach vor (kritisch Gosch, KStG, 2005, § 8 Rz. 1249).

▷ **Bezugsgrößen:** Als Bemessungsgrundlage für gewinnabhängige Tantiemen einer GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer kommen insbesondere in Betracht:

- der Handels- oder Steuerbilanzgewinn,
- der Jahresüberschuss (§ 266 Abs. 3 A V HGB), dieser ggf. nach Hinzurechnung oder Abrechnung bestimmter Positionen bzw. außerordentlicher Einflüsse,
- das steuerliche Einkommen,
- der „Bruttogewinn“, der „Roh“- oder „Reingewinn“,
- das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (§ 275 Abs. 2 Nr. 14 HGB),
- das „Geschäftsergebnis“, und zwar jeweils nach Maßgabe individualvertraglicher Festlegung.

▷ **Umfang:** Freiwillig eingestellte Rücklagen, Gewinne aus der Auflösung stiller Reserven und auch außerordentliche Gewinne können in die Bemessungsgrundlage integriert werden. Hingegen dürfen gesetzliche (§ 150 AktG) oder satzungsmäßig vorgeschriebene Gewinnrücklagen (§ 58 Abs. 1 AktG) nicht berücksichtigt werden. Wenn unklar ist, ob der handelsrechtliche oder der steuerrechtliche Gewinn als Bemessungsgrundlage für die Tantieme anzusetzen ist, ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss die maßgebende Grundlage, jedoch vor Abzug der ertragsabhängigen Steuern und der Tantieme. Der sich daraus ergebende Betrag wird auch von der Finanzverwaltung zur Prüfung der Angemessenheit der Tantieme zu Grunde gelegt.

▷ **Fälligkeit:** Der Anspruch auf eine Gewinn tantieme entsteht mit dem Ende des Geschäftsjahres und wird mit Feststellung des Jahresabschlusses durch Beschluss der Gesellschafterversammlung fällig (BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, GmbHR 1998, 647 = GmbH-StB 1998, 183). Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern gilt die Tantieme bereits bei Feststellung des Jahresabschlusses als zugeflossen.

▷ **Berücksichtigung eines Verlustvortrages:** Eine Gewinn tantieme soll dem Geschäftsführer die Beteiligung an dem von ihm herbeigeführten besonderen Erfolg der Gesellschaft ermöglichen. Dieser Erfolg wird i.d.R. an einer langfristigen Betrachtung und nicht am Ergebnis eines einzelnen (Wirtschafts-)Jahres gemessen. Deshalb mindert aus Sicht der Gesellschaft dieser Verlust die vom Geschäftsführer verdiente Erfolgsprämie, wenn unter der Leitung des betreffenden Geschäftsführers in einzelnen Zeiträumen ein Verlust erwirtschaftet

Tantiemen

wurde (FG Hessen v. 16.5.2000 – 4 K 4128/97, GmbHR 2000, 1160 = GmbH-StB 2000, 298). Der Geschäftsführer ist folglich an den positiven wie den negativen Folgen seiner Tätigkeit zu beteiligen (FG Saarland v. 2.4.1998 – 1 K 157/97, EFG 1998, 1284, 1285; FG Köln v. 14.9.2000 – 13 K 3037/00, GmbHR 2001, 306). Dies geschieht durch die Einbeziehung von Verlustvorträgen in die Bemessungsgrundlage einer Gewinnantieme. Verspricht daher eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Gewinnantieme, so muss ein bei ihr bestehender Verlustvortrag jedenfalls dann in die Bemessungsgrundlage der Tantieme einbezogen werden, wenn der tantiemberechtigte Geschäftsführer für den Verlust verantwortlich oder zumindest mitverantwortlich ist (BFH v. 17.12.2003 – I R 22/03, GmbHR 2004, 808 = GmbH-StB 2004, 159) oder wenn die Vereinbarung eine Bemessungsgrundlage beinhaltet, die den Verlustvortrag berücksichtigt (BFH v. 25.4.1990 – I R 59/89, BFH/NV 1991, 269).

Beraterhinweis: Eine andere Beurteilung kann angezeigt sein, wenn der tantiemberechtigte Geschäftsführer die Verluste nicht verursacht und erst im Nachhinein die Leitung der Gesellschaft übernommen hat (später neu eingestellter Geschäftsführer; im Umkehrschluss aus BFH v. 17.12.2003 – I R 22/03, BStBl. II 2004, 524 = GmbHR 2004, 808 = GmbH-StB 2004, 159). Diese Überlegungen sollten auch dann anwendbar sein, wenn die Gesellschaft sich in der **Gründungsphase** befindet. In dieser Phase sind die regelmäßig entstehenden Anfangsverluste dem Geschäftsführer regelmäßig nicht zuzurechnen.

6. Prüfungsfragen und -schritte zu Tantiemen

Fragen an (nicht) beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer

Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis dem Grunde nach

Die Frage lautet: **Ist der Maßstab des Fremdvergleichs erfüllt?**

1. Prüfungsschritt: Entsprechen die vereinbarte Art und die Bestandteile der Üblichkeit (Keine Nur-(Rohgewinn-)Tantieme, Umsatzantiente, keine Begrenzung bei erwarteten Gewinnsprüngen, etc.)?

Wenn nein, totale vGA dem Grunde nach in vollem Umfang – Prüfungsende

2. Prüfungsschritt: Erfüllen die Vereinbarungen die besonderen Anforderungen bzgl. (beherrschendem) Gesellschafter-Geschäftsführern, d.h. liegen klare, eindeutige und vorherige Abmachungen vor (d.h. vor Beginn des Geschäftsjahres für das die Tantieme gezahlt wird), die zivilrechtlich wirksam sind und tatsächlich durchgeführt werden?

Wenn nein, totale vGA dem Grunde nach in vollem Umfang – Prüfungsende

Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis der Höhe nach

Die Frage lautet: **Ist die Höhe der Gesamtausstattung angemessen?**

1. Prüfungsschritt: Entsprechen die Gesamtbezüge dem Drittvergleich unter Berücksichtigung der Ertragslage der GmbH oder übersteigen die anhand betriebsexterner Merkmale geschätzten Bezüge den oberen Rand der Bandbreite nicht (lt. BFH ist Ausgangswert: Gehalt lt. oberem Quartil der Gehaltsstudie ggf. unter Beachtung von Zu- und Abschlägen sowie einem etwaigen Sicherheitszuschlag bis zu 20 %)?

Wenn nein, partielle vGA der Höhe nach im Umfang der Unangemessenheit – Prüfungsende

Wenn ja, folgt der

2. Prüfungsschritt: Wurde bei der Höhe des Tantiemesatzes die „50 %-Grenze“ beachtet (Obergrenze von 50 % des Jahresüberschusses vor Abzug der Tantieme und der Steuern)? Wenn nein, kann der Anscheinbeweis aufgrund besonderer Gründe widerlegt werden (z.B. Gründungsphase, temporäre wirtschaftliche Krise)?

Wenn nein, partielle vGA der Höhe nach im Umfang der Unangemessenheit – Prüfungsende

Wenn ja, folgt der

3. Prüfungsschritt: Wurde bei der Höhe des Tantiemesatzes geprüft, dass die Tantieme im Verhältnis zu den anderen Gehaltsbestandteilen nicht unangemessen ausgefallen ist (interner / externer / hypothetischer Fremdvergleich; vgl. BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, GmbHR 2003, 1365 = GmbH-StB 2003, 307)?

Wenn nein, partielle vGA der Höhe nach im Umfang der Unangemessenheit – Prüfungsende

Wenn ja, folgt der

Tantiemen

4. Prüfungsschritt: Kann dazu aufgrund einer Prognose über die künftigen Gewinnaussichten zum Zeitpunkt der Tantiemezusage ein zu einer angemessenen Gesamtausstattung führender Tantiemesatz ermittelt werden?

Wenn ja, keine vGA: objektiv angemessene, d.h. dem Fremdvergleich entsprechende Vergütung – Prüfungsende

Wenn nein, folgt der

5. Prüfungsschritt: Entspricht in diesem Fall das Verhältnis von Festgehalt zu Tantieme der 75 : 25-Relation?

Wenn ja, keine vGA: objektiv angemessene, d.h. dem Fremdvergleich entsprechende Vergütung – Prüfungsende

Wenn nein, folgt der

6. Prüfungsschritt: Gibt es betriebliche Gründe für eine Überschreitung des variablen Gehaltsbestandteils von 25 % (z.B. bei stark schwankenden Erträgen)?

Wenn nein, partielle vGA der Höhe nach im Umfang der Unangemessenheit – Prüfungsende

Wenn ja, keine vGA: objektiv angemessene, d.h. dem Fremdvergleich entsprechende Vergütung – Prüfungsende



Vertiefende Recherche unter www.gmbh-beratung.com

Wichtige Urteile und Erlasse

BFH v. 28.6.2006 – I R 108/05, GmbHR 2006, 1339: Umsatzprovisionen, die weder zeitlich noch der Höhe nach beschränkt sind, stellen vGA dar, wenn sie nur für die vom Geschäftsführer selbst abgeschlossenen Geschäften geleistet werden.

BFH v. 6.4.2005 – I R 10/04, GmbHR 2005, 1442 = GmbH-StB 2005, 320: Erfolgsbeteiligung an Geschäftsführer, der für Gesamtbetrieb zuständig ist, ist nur in der Form einer Gewinnantiente anzuerkennen.

BFH v. 11.8.2004 – I R 40/03, GmbHR 2005, 111 = GmbH-StB 2005, 35: Umsatzantiente ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

BFH v. 17.12.2003 – I R 16/02, GmbHR 2004, 673 = GmbH-StB 2004, 127: Gewinnantienten, die insgesamt 50 % des Gewinns vor Sonderabschreibungen und Steuern überschreiten, stellen grundsätzlich eine vGA dar.

BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, GmbHR 2004, 369 = GmbH-StB 2004, 67: Bei Vorschüssen auf Gewinnantienten liegt eine vGA in Höhe des Zinsnachteils vor wegen Unverzinslichkeit der Vorschüsse.

- BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, GmbHHR 2003, 1365 = GmbH-StB 2003, 307: Obergrenze von 50 % des Jahresüberschusses vor Abzug der Tantieme und der Steuern als Regelvermutung ausdrücklich bestätigt; Zahlung einer Gewinn-tantieme, die 50 % des Jahresgewinns übersteigt, ist i.d.R. vGA.
- BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, GmbHHR 2003, 1214 = GmbH-StB 2003, 275: Zu dem Anforderungskatalog an eine angemessene Gewinn-tantieme.
- BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, GmbHHR 2003, 120 = GmbH-StB 2003, 35: Verhältnis der angemessenen Tantieme zum durchschnittlich erzielbaren Jahresüberschuss vor Abzug der Tantieme und der ertragsabhängigen Steuern maßgebend.
- BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, GmbHHR 2001, 580 = GmbH-StB 2001, 189: Keine Anerkennung der Vereinbarung von sog. Nur- bzw. Nur-Rohgewinn-Tantiemen.
- BFH v. 20.8.1997 – I B 128/96, GmbHHR 1998, 148 = GmbH-StB 1998, 35: Der (konkrete) interne Fremdvergleich ist für die steuerliche Anerkennung der Umsatztantieme unerheblich.
- BFH v. 30.8.1995 – I B 114/94, GmbHHR 1996, 302: Nicht maßgebend ist, dass eine Umsatztantieme (angeblich) branchenüblich ist.
- FG Niedersachsen v. 20.11.2003 – 6 K 30/02, GmbHHR 2004, 810: Bei Gewinn-tantiemen spricht der Beweis des ersten Anscheins für eine Veranlassung der Zusage im Gesellschaftsverhältnis, wenn mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer sie erhalten und diese zusammen die Grenze von 50 % des Jahresüberschusses übersteigen.
- FG Düsseldorf v. 19.8.2003 – 6 K 3071/01, GmbHHR 2004, 515: Die Gewinn-tantieme beträgt nach den zu berücksichtigenden Grundsätzen regelmäßig max. 25 % der Gesamtbezüge. Ein besonders hoher Arbeitseinsatz rechtfertigt u.U. aber eine höhere Gewinn-tantieme.
- BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, GmbHHR 2002, 1152 = GmbH-StB 2002, 313: Angemessenheit der Gesamtbezüge.
- BMF v. 1.2.2002 – IV A 2 - S 2742 - 4/02, BStBl. I 2002, 219 = GmbHHR 2002, 291 = GmbH-StB 2002, 72: Anerkennung von Gewinn-tantiemen.
- OFD Düsseldorf v. 17.6.2004 – S 2742 A - St 13, FR 2004, 855 = GmbHHR 2004, 1114: Angemessenheit der Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers bei Vereinbarung einer Gewinn-tantieme.

Ausgewählte Literatur

- Dahlbender*, Tantieme für (Fremd-)Geschäftsführer – Musterklauseln für den Anstellungsvertrag, GmbH-StB 2004, 119
- Engers*, Zur steuerlichen Anerkennung von Umsatztantiemen, DB 2003, 116
- Flore/Schmidt*, Checkbuch Geschäftsführervergütungen, 2. Aufl. 2002

Tantiemen

Gosch, KStG, 2005, § 8 Rz. 1235 ff.

Hoffmann, Umsatztantiemen als verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2006, 185

Hoffmann, Das angemessene Geschäftsführergehalt im Schätzungsintervall des Finanzgerichts, GmbHR 2003, 1197

Maute, Tantieme des GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers, Kritische Durchleuchtung der BMF-Prüfungsschemata, EStB 2004, 256

Neumann in GmbH-Handbuch, Vergütung des Geschäftsführers, Rz. III 6580 f.

Neumann, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, S. 458 ff. „Tantiemevereinbarungen mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer“

Schmidt, Die Tantieme des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, Hinweise zur steuerorientierten Vertragsgestaltung, GmbH-StB 2004, 242

Schuhmann, Die Umsatztantieme – ein Dauerbrenner?, GmbHR 2005, 921

Schwedhelm in Streck, KStG, 6. Aufl. 2004, § 8 Anm. 150 „Dienstverhältnis“

Spönemann, Checkbuch Geschäftsführer-Anstellungsvertrag, 25 Checklisten von Abschluss über Vertragsklauseln bis Beendigung, 2002

Tillmann/Mohr, GmbH-Geschäftsführer, 8. Aufl. 2003, Rz. 285 ff.

Wesselbaum-Neugebauer, Die Vereinbarung von Leistungsvergütungen zwecks Steueroptimierung nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens, GmbHR 2002, 47

Musterformulierungen

GmbH-Handbuch, Teil V, M 4 (Anstellungsvertrag, Alleingesellschafter-Geschäftsführer, ausführliche Regelung von Gehaltsbestandteilen)

GmbH-Handbuch, Teil V, M 162 (Anstellungsvertrag, Fremdgeschäftsführer)

Einschlägige Norm

KStG, § 8 Abs. 3 Satz 2

KStR 2004, R 39 (Amtliche Hinweise 39)

EStG, § 19

Weitere Stichwörter

→ *Geschäftsführer-Vergütung*

→ *Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütung*

→ *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Grundlagen, Folgen, ABC*