

Aktuelle Themen zur Vergütung von GmbH-Geschäftsführern



Dr. Axel Neumahr, Rechtsanwalt und Partner, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht; Dr. Annette Späth, Rechtsanwältin und Senior Associate; beide Reith Schick & Partner Rechtsanwälte, Stuttgart

Welche Vergütung ist für den Geschäftsführer einer GmbH angemessen? Darüber entscheidet grundsätzlich die Gesellschafterversammlung. Anders ist dies bei der paritätisch

mitbestimmten GmbH: Hier ist der Aufsichtsrat für die Vergütungsentscheidung zuständig. Dabei können auch die Vergütungsregelungen des Aktiengesetzes für die Festsetzung und Herabsetzung der Vergütung von Geschäftsführern von Bedeutung sein. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern ist die Frage der angemessenen Vergütung zudem ein stetiger Streitpunkt mit dem Finanzamt. Nachfolgend werden die wichtigsten Themen vorgestellt, die bei der Vergütung eines GmbH-Geschäftsführers zu beachten sind.

I. Wer entscheidet über die Vergütung?

Bei der GmbH ist grundsätzlich die Gesellschafterversammlung für den Abschluss des Dienstvertrags mit dem GmbH-Geschäftsführer und somit auch für die Festsetzung der Vergütung zuständig.

Das gilt auch dann, wenn die GmbH einen fakultativen Aufsichtsrat hat. Die Zuständigkeit für die Verhandlung und den Abschluss der Anstellungsverträge mit der Geschäftsführung verbleibt mangels anderweitiger gesetzlicher Regelung bei den Gesellschaftern, sofern nicht der Gesellschaftsvertrag die Zuständigkeit auf den Aufsichtsrat überträgt.

Das Gleiche gilt bei einer GmbH mit in der Regel mehr als 500 aber nicht mehr als 2.000 Arbeitnehmern, bei der gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG ein Aufsichtsrat zu bilden ist („drittelmitbestimmte GmbH“). Sofern nicht der Gesellschaftsvertrag die Zuständigkeit für den Abschluss des Dienstvertrags und die Entscheidung über die Vergütung auf den Aufsichtsrat überträgt, bleibt es ebenfalls bei der Zuständigkeit der Gesellschafter.

Etwas anderes gilt jedoch für eine paritätisch mitbestimmte GmbH, also eine GmbH mit in der Regel mehr als

2.000 Arbeitnehmern, bei der gemäß § 6 MitbestG ein Aufsichtsrat zu bilden ist. Hier ist der Aufsichtsrat nach § 31 MitbestG für den Abschluss des Dienstvertrags mit dem Geschäftsführer und für die Vergütungsentscheidung zuständig.¹

In diesem Zusammenhang ist noch nicht abschließend geklärt, ob die Neuregelung von § 107 Abs. 3 Satz 3 AktG auch auf den Aufsichtsrat der paritätisch mitbestimmten GmbH anzuwenden ist. Danach kann die Entscheidung über die Festsetzung der Vergütung nicht mehr auf einen Aufsichtsratsausschuss delegiert werden, vielmehr muss sich das Plenum hiermit befassen. Für die Anwendung spricht, dass § 25 Abs. 1 Nr. 2 MitbestG für die paritätisch mitbestimmte GmbH auf § 107 AktG verweist.

Möglicherweise geht diese Verweisung aber ins Leere.² Für die Zulässigkeit der Delegation an einen Ausschuss wird auch angeführt, dass eine erhöhte Transparenz bei der GmbH gar nicht erforderlich ist, weil die Gesellschafter über weitergehende

¹ BGH, NJW 1984, 733

² Baeck/Götze/Arnold, Festsetzung und Herabsetzung der Geschäftsführervergütung – Welche Änderungen bringt das VorstAG?, NZG 2009, S. 1121, 1126 m.w.N.

INHALT

- I. Wer entscheidet über die Vergütung?
- II. Einzelne Vergütungsbestandteile
- III. Gesellschaftsrechtliche Angemessenheit der Vergütung
- IV. Steuerrechtliche Angemessenheit der Vergütung
 1. Interner Fremdvergleich
 2. Externer Fremdvergleich
 3. Halbteilungsgrundsatz
- V. Anpassung der Vergütung
- VI. Fazit

Keywords

Angemessenheit; Anpassung; Aufsichtsrat; Fremdvergleich; Gesellschafterversammlung; GmbH-Geschäftsführer; Vergütung

Normen

§§ 87–89, 107 AktG; § 1 DrittelbG; §§ 6, 25, 31 MitbestG

Kontroll- und Informationsbefugnisse als in einer AG verfügen.³

Nach anderer Ansicht spricht die grundsätzliche Gleichbehandlung des paritätisch mitbestimmten Aufsichtsrats einer GmbH mit demjenigen einer AG jedoch für ein Delegationsverbot von Vergütungsentscheidungen auch

³ So Greven, Die Bedeutung des VorstAG für die GmbH, BB 2009, S. 2154 (2159)

bei der paritätisch mitbestimmten GmbH.⁴

II. Einzelne Vergütungsbestandteile

Der Geschäftsführer erhält regelmäßig ein Festgehalt. Hiermit sind grundsätzlich Überstunden und Mehrarbeit des Geschäftsführers abgegolten, denn Geschäftsführer werden nicht nach Stunden, sondern für ihren gesamten Arbeitseinsatz bezahlt, der regelmäßig über dem normaler Angestellter liegt.

Dem Geschäftsführer kann zusätzlich neben seiner Festvergütung eine variable Vergütung in Form einer Tantieme zugesagt werden, üblicherweise in Form einer Gewinnbeteiligung, die sich an der Handelsbilanz orientiert.

Die Bereitstellung eines Dienstwagens und dessen Überlassung auch zur privaten Nutzung sind üblich. Es gelten grundsätzlich die allgemeinen lohnsteuerlichen Grundsätze bei Kfz-Überlassung für Privatfahrten von Arbeitnehmern.

Darüber hinaus sind weitere Vergütungsbestandteile denkbar, wie etwa Gratifikationen, vermögenswirksame Leistungen, eine ergebnisabhängige Vorzugsdividende oder eine anwachsende Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers.

III. Gesellschaftsrechtliche Angemessenheit der Vergütung

Durch das Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG) im Jahr 2009 wurden die Vorschriften über die Vergütung der Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften verschärft. Nach dem geänderten § 87 Abs. 1 AktG hat nun der Aufsichtsrat bei der Festsetzung der Gesamtbezüge des Vorstands-

mitglieds dafür zu sorgen, dass diese in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben und Leistungen des Vorstandsmitglieds und zur Lage der Gesellschaft stehen und die übliche Vergütung nicht ohne besondere Gründe übersteigen.

Nach allgemeiner Auffassung findet § 87 Abs. 1 AktG bei der nicht mitbestimmten GmbH oder der drittelmitbestimmten GmbH schon deshalb keine Anwendung, weil hier für den Abschluss des Dienstvertrags und die Festsetzung der Vergütung die Gesellschafter zuständig sind. Es sind also die Eigentümer selbst, die bei der GmbH grundsätzlich frei über die Vergütung des Geschäftsführers entscheiden.

Allerdings sollen Gesellschafter davor geschützt werden, dass ein (Mehrheits-)Gesellschafter-Geschäftsführer ungerechtfertigte Sondervorteile durch Zahlung eines unangemessen hohen Gehalts erhält. Deshalb überprüft die Rechtsprechung bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer in einer GmbH mit mehreren Gesellschaftern die Angemessenheit der Vergütung. Dann darf die Vergütung in keinem Missverhältnis zur Leistung sowie zu dem Entgelt stehen, das ein Fremdgeschäftsführer für die gleiche Tätigkeit erhalten hätte.⁵

Bei der paritätisch mitbestimmten GmbH hingegen entscheidet der Aufsichtsrat über die Vergütung der Geschäftsführer. Es besteht also grundsätzlich eine vergleichbare Interessenlage wie bei der AG. In § 25 MitbestG wird jedoch nicht ausdrücklich auf § 87 AktG verwiesen. Deshalb ist dessen Anwendbarkeit bei der paritätisch mitbestimmten GmbH umstritten.⁶

Einer analogen Anwendung jedenfalls der Neuerungen in § 87 AktG steht der ausdrückliche Wille des Gesetz-

gebers entgegen, den geänderten § 87 AktG auch auf die GmbH mit Aufsichtsrat auszudehnen.⁷

Der BGH hat die Frage bislang offengelassen, jedoch zutreffend auf Folgendes hingewiesen: „Auch in der mitbestimmten GmbH ist der Aufsichtsrat auf das Gesellschaftsinteresse verpflichtet und deshalb gehalten, bei seinen Personalentscheidungen ähnliche Grundsätze zu beachten, wie sie die §§ 87 bis 89, insbesondere § 87 Abs. 1 AktG, für das Anstellungsverhältnis der Vorstandsmitglieder aufstellen, mögen diese Vorschriften hier entsprechend anzuwenden sein oder nicht.“⁸

Das Gleiche dürfte gelten, wenn in einer nicht mitbestimmten GmbH oder einer drittelmitbestimmten GmbH die Zuständigkeit für den Abschluss des Geschäftsführerdienstvertrags durch den Gesellschaftsvertrag auf den Aufsichtsrat übertragen wurde.

IV. Steuerrechtliche Angemessenheit der Vergütung

Bei Fremdgeschäftsführern besteht aus steuerrechtlicher Sicht grundsätzlich volle Vertragsfreiheit hinsichtlich Höhe und Bewertungsgrundlage der Vergütung. Das Gleiche gilt bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von weniger als 25 %. Auch hier bestehen regelmäßig keine steuerrechtlichen Bedenken gegen die Angemessenheit schuldrechtlicher Vergütungen.⁹ Etwas anderes gilt nur im Falle gleichgerichteter Interessen oder wenn eine nahestehende Person beherrschender Gesellschafter ist.

Aus steuerrechtlicher Sicht regelmäßig problematisch ist hingegen die Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers, dessen Beteiligung über 25 % liegt. Im Rahmen von Betriebsprüfungen bei GmbHs

4 So Baeck/Götze/Arnold, Festsetzung und Herabsetzung der Geschäftsführervergütung – Welche Änderungen bringt das VorstAG?, NZG 2009, S. 1121 (1126)

5 BGH, NZG 2008, 783 (784)

6 Vgl. etwa Baeck/Götze/Arnold, Festsetzung und Herabsetzung der Geschäftsführervergütung – Welche Änderungen bringt das VorstAG?, NZG 2009, S. 1121 ff.; Greven, Die Bedeutung des VorstAG für die GmbH, BB 2009, S. 2154 ff.

7 BT-Dr 16/13433 v. 17.06.2009, S. 10

8 BGH, NJW 1984, 733 (735)

9 BFH, BStBl 1959 III, 374

Angemessenheit der Geschäftsführergehälter ab 2009				
Branchengruppe	Umsatz: unter 2.500.000,00 €	Umsatz: 2.500.000,00 bis 5.000.000,00 €	Umsatz: 5.000.000,00 bis 25.000.000,00 €	Umsatz: 25.000.000,00 bis 50.000.000,00 €
	Mitarbeiter: unter 20	Mitarbeiter: 20–50	Mitarbeiter: 51–100	Mitarbeiter: 101–500
Industrie/Produktion	141.000,00– 182.000,00 €	177.000,00– 235.000,00 €	224.000– 260.000,00 €	279.000,00– 441.000,00 €
Großhandel	161.000,00– 198.000,00 €	173.000,00– 237.000,00 €	198.000,00– 257.000,00 €	260.000,00– 450.000,00 €
Einzelhandel	123.000,00– 152.000,00 €	131.000,00– 176.000,00 €	176.000,00– 213.000,00 €	212.000,00– 439.000,00 €
Freiberufler	159.000,00– 228.000,00 €	231.000,00– 272.000,00 €	270.000,00– 325.000,00 €	279.000,00– 478.000,00 €
Sonstige Dienstleistung	136.000,00– 182.000,00 €	188.000,00– 230.000,00 €	213.000,00– 265.000,00 €	242.000,00– 459.000,00 €
Handwerk	102.000,00– 145.000,00 €	136.000,00– 191.000,00 €	184.000,00– 237.000,00 €	205.000,00– 364.000,00 €

Verfügung OFD Karlsruhe v. 03.04.2009, S 274.2/84 – St 221

ist die Frage, welches Gehalt für den Gesellschafter-Geschäftsführer angemessen ist, regelmäßiger Streitpunkt. Überhöhte Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern werden als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert und steuerrechtlich dem GmbH-Gewinn wieder hinzugerechnet. Sie erhöhen also den körperschaftssteuerrechtlichen Gewinn der Gesellschaft und den Gewerbeertrag.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn die GmbH ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass oder zumindest ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat.¹⁰

Eine solche Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis wird immer dann bejaht, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter den Vermögensvorteil einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt hätte.¹¹

Die Gesamtvergütung für den Gesellschafter-Geschäftsführer ist also aus steuerrechtlicher Sicht nur dann angemessen, wenn sie bei gleicher Tätigkeit in dieser Höhe auch einem Fremdgeschäftsführer gezahlt würde („Grundsatz des Fremdvergleichs“). Dabei ist eine Gesamtwürdigung aller Umstände erforderlich; zu ihnen gehören insbesondere Art, Größe und Leistungsfähigkeit des Betriebes, Alter, Ausbildung, Berufserfahrung und Fähigkeiten des Geschäftsführers sowie Umfang und Bedeutung seiner Tätigkeit.¹²

Die Finanzverwaltung hat dabei die folgenden drei Kriterien für die Prüfung der Angemessenheit der Gesamtvergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern entwickelt:

1. Interner Fremdvergleich

Ein interner Fremdvergleich kann nur mit nicht nahestehenden fremden Dritten bei entsprechender Tätigkeit und vergleichbarer Qualifikation durchgeführt werden.

2. Externer Fremdvergleich

Ein externer Fremdvergleich erfolgt in Baden-Württemberg anhand der von

der OFD Karlsruhe herausgegebenen Tabelle aus dem Jahr 2009 „Angemessenheit der Geschäftsführergehälter ab 2009“ (siehe Schaubild),¹³ die häufig auch eine Orientierungsgröße für andere Finanzämter außerhalb von Baden-Württemberg ist.

Dabei gilt Folgendes:¹⁴

- Im Regelfall orientiert sich die Angemessenheit an den oberen Angaben der Tabelle.
- Bei mehreren Geschäftsführern ist i.d.R. ein angemessener Abschlag erforderlich.
- Bei größeren GmbHs sind im Einzelfall angemessene Zuschläge anzusetzen.
- Für Gehaltssteigerungen ist seit 2010 ein Zuschlag von jeweils 3 % p.a. möglich.
- Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt in der Regel erst dann vor, wenn die Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 % überschritten wird.¹⁵
- Die Vereinbarung einer „Nur-Tantieme“, bei der die Vergütung lediglich aus einer prozentual am

¹⁰ BFH, NJW-RR 2007, 915
¹¹ BFH, NJW-RR 2001, 1685

¹² BGH, NJW 1990, 2625

¹³ Verfügung OFD Karlsruhe v. 03.04.2009, S 274.2/84 – St 221

¹⁴ Verfügung OFD Karlsruhe v. 17.04.2001, DStR 2001, 792

¹⁵ BFH, BStBl 1989 II, 854

Gewinn bemessenen Tantieme besteht, ist steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen.¹⁶

- Die Gewinnantiente darf für alle Gesellschafter-Geschäftsführer zusammen höchstens 50 % des handelsrechtlichen Jahresüberschusses nach Kürzung von Jahresfehlbeträgen aus Vorjahren vor Abzug der Gewinnantiente und der ertragsabhängigen Steuern betragen.¹⁷

3. Halbteilungsgrundsatz

Bei ertragsstarken GmbHs gilt der Halbteilungsgrundsatz: Der GmbH muss nach Abzug sämtlicher Geschäftsführer-Vergütungen mindestens ein Jahresüberschuss (vor Ertragsteuern) in Höhe der gezahlten Geschäftsführer-Vergütungen verbleiben.¹⁸ Dieser Halbteilungsgrundsatz ist der Höhe nach nicht unbegrenzt möglich; bei sehr hohen Gewinnen erfolgt im Einzelfall eine betragsmäßige Deckelung.

V. Anpassung der Vergütung

Die Anpassung der Geschäftsführer-Vergütung nach oben oder nach unten bedarf grundsätzlich der Einigung zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer.

Es gibt im GmbH-Recht keine dem § 87 Abs. 2 AktG vergleichbare Vorschrift. § 87 Abs. 2 AktG gestattet in der Krise die einseitige Herabsetzung der Vorstandsvergütung durch einseitige Erklärung des Aufsichtsrats gegenüber dem Vorstand.

Bei einer wesentlichen Verschlechterung der Lage der GmbH kann der Geschäftsführer jedoch verpflichtet sein, einer Herabsetzung seiner Bezüge zuzustimmen.¹⁹ Ob diese Zustimmungspflicht auf der Treuepflicht des Geschäftsführers oder auf einer analogen Anwendung von § 87 Abs. 2 AktG beruht, ist umstritten. Eine solche Zustimmungspflicht des Geschäftsführers zur Herabsetzung der Vergütung kann jedenfalls nur in einer schweren wirtschaftlichen Notlage der GmbH bestehen.²⁰

Im Gegenzug kann grundsätzlich nur ein Fremdgeschäftsführer einen Anspruch auf Erhöhung seiner Vergütung haben, sofern es eine langjährige Übung gibt, wonach den Arbeitnehmern der Gesellschaft alle Tarifierhöhungen der Branche zukommen. Hiervon abgesehen kommt ein Anspruch des Geschäftsführers auf Erhöhung des Gehalts nur in extremen Ausnahmefällen in Betracht.

VI. Fazit

Der Aufsichtsrat entscheidet grundsätzlich nur bei paritätisch

mitbestimmten GmbHs über die Vergütung der Geschäftsführer, ansonsten ist die Gesellschafterversammlung mangels abweichender Satzungsregelung hierfür zuständig. Ob der Aufsichtsrat die Vergütungsentscheidung an einen Ausschuss delegieren kann, ist noch nicht abschließend geklärt.

Die Vergütung des Geschäftsführers muss angemessen sein. Die Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Angemessenheit des Geschäftsführergehalts erfolgt zumindest bei einer paritätisch mitbestimmten GmbH nach ähnlichen Grundsätzen, wie sie § 87 Abs. 1 AktG für das Gehalt von Vorstandsmitgliedern aufstellt.

Die steuerrechtliche Angemessenheit des Geschäftsführergehalts ist insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführern mit einer Beteiligung von über 25 % ein regelmäßiger Streitpunkt bei Betriebsprüfungen und ist anhand der von der Finanzverwaltung aufgestellten Kriterien zu überprüfen. Ansonsten liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Eine Anpassung der Vergütung muss grundsätzlich einvernehmlich vereinbart werden. Eine Herabsetzung der Vergütung ist nur in schweren wirtschaftlichen Notlagen der GmbH möglich. Im Gegenzug hat der Geschäftsführer grundsätzlich auch keinen Anspruch auf Erhöhung der Vergütung.

16 BMF-Schreiben v. 01.02.2002, BStBl 2002 I, 219
17 BMF-Schreiben v. 01.02.2002, BStBl 2002 I, 219
18 BMF-Schreiben v. 14.10.2002, BStBl 2002 I, 972, Tz. 16

19 BGH, NJW 1992, 2894 (2896)
20 BGH, NJW 1992, 2894 (2896)

ABO-SERVICE FÜR ZEITSCHRIFTEN UND INFODIENSTE

- Sie möchten ein Abonnement bestellen?
- Sie möchten Ihre neue Adresse oder andere Änderungen durchgeben?
- Sie möchten gerne ein Probeheft zum Kennenlernen?

Hier ist Ihr Kontakt:

Ulrike Vermeer
Tel.: (02 21) 9 76 68-229
Fax: (02 21) 9 76 68-288
E-Mail: vertrieb@bundesanzeiger.de
www.bundesanzeiger-verlag.de

Für Kunden:

Bitte halten Sie Ihre Kundennummer bereit. Sie finden die Nummer oben auf Ihrem Adressetikett.



**Bundesanzeiger
Verlag**