

vGA - Gewinnbeteiligung

Normen

§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

R 36 KStR

Information

Inhaltsübersicht

1. Basis der Gewinnbeteiligung
2. Beteiligungssatz
3. Gewinnbeteiligung bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern
4. Angemessenheit der Gesamtausstattung
5. Verhältnis Festgehalt - Beteiligung

Beteiligungen, die in Abhängigkeit von dem erzielten Jahresgewinn gezahlt werden (Gewinnbeteiligungen), sind körperschaftsteuerlich grundsätzlich anzuerkennen.

1. Basis der Gewinnbeteiligung

Die Gewinnbeteiligung wird vertraglich regelmäßig auf der Basis des "Gewinns vor Steuern" festgelegt. Diese Formulierung wird grds. als ausreichend konkretisiert anerkannt. Im Wege der Auslegung wird in der Praxis i.d.R. davon ausgegangen, dass es sich um den Gewinn unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen nach Abzug der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer handelt. Eine Kürzung der Bemessungsgrundlage um die Beteiligung selbst würde zu einer komplizierten Insichrechnung führen und wird daher weder von der Rechtsprechung (vgl. BFH, 24.03.1999 - I R 20/98 , DB 1999, 1783) noch seitens der Finanzverwaltung gefordert.

2. Beteiligungssatz

Die Beteiligung wird in der Regel in einem Prozentsatz des (maßgebenden) Gewinns vereinbart. Eine über 50 % (Summe aller Beteiligungen) des Gewinns hinausgehende Beteiligung wird jedoch regelmäßig nicht anerkannt (vgl. BFH, 05.10.1994 - I R 50/94 , BStBl II 1995, 549).

3. Gewinnbeteiligung bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern

Die Beteiligung muss gegenüber beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern (beherrschender Gesellschafter) von vornherein - also vor Beginn des Wirtschaftsjahres, für das die Beteiligung erstmals zu zahlen ist - klar und eindeutig vereinbart werden.

4. Angemessenheit der Gesamtausstattung

Bei der Bemessung der Gewinnbeteiligung ist darauf zu achten, dass diese zusammen mit den übrigen Gehaltsbestandteilen (z.B. Festgehalt, Pensionszusage, Kfz-Gestellung etc.) insgesamt den Rahmen der Angemessenheit der Gesamtausstattung nicht überschreitet (vGA - Angemessenheit der Gesamtausstattung).

5. Verhältnis Festgehalt - Tantieme

Nach früherer Rechtsprechung des BFH war eine Gewinn tantieme an einen Gesellschafter-Geschäftsführer - auch bei einer Angemessenheit der Gesamtausstattung (vGA - Angemessenheit der Gesamtausstattung) der Höhe nach unangemessen, soweit sie 25 % der angemessenen Jahresgesamtbezüge überstieg (vGA - Verhältnis Festgehalt-Tantieme).

Mit BMF-Schreiben vom 14.10.2002 (BMF, 14.10.2002 - IV A 2 - S 2742 - 62/02 , BStBl. I 2002, 972) hat die Verwaltung zur Frage nach der Angemessenheit der Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers Stellung genommen. Entsprechend der einschlägigen BFH-Rechtsprechung wurden im BMF-Schreiben auch Aussagen zum Verhältnis der Tantieme zum Festgehalt getroffen.

Mit Urteilen vom 27.02.2003 (BFH, 27.02.2003 - I R 46/01 , BStBl II 2004, 132) und 04.06.2003 (BFH, 04.06.2003 - I R 24/02 , BStBl II 2004, 136) hat der BFH das Kriterium der 75/25%-Grenze zwischenzeitlich relativiert. Nach den neueren Urteilen ist die Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht schon deshalb vGA, weil die Vergütung zu mehr als 25 v.H. aus variablen Anteilen besteht, wenn die Gesamtausstattung insgesamt angemessen ist. Vielmehr ist die Höhe der angemessenen Bezüge im Einzelfall durch Schätzung zu ermitteln(vgl. auch H 39 (Grundsätze) KStH 2004 ; FinMin Sachsen, 28.01.2004 - S 2742 - 54/81 - 5126). Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Bereich des Angemessenen sich auf eine Bandbreite von Beträgen erstrecken kann. Unangemessen sind nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen.

Praxistipp:

Bei Tantiemezusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer ist zu empfehlen, die betragsmäßige Auswirkung der Zusage zu kalkulieren und diese Kalkulation zu dokumentieren. Des Weiteren ist eine regelmäßige Überprüfung (mindestens alle 3 Jahre) und evtl. eine Anpassung an veränderte Bedingungen erforderlich.