
**Entscheid der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung
für die direkte Bundessteuer vom 30. November 2006
i.S. X. GmbH (StKE 292/03)**

Gewinnsteuer: Geldwerte Leistung/geschäftsmässig begründeter Aufwand, übersetztes Salär des Geschäftsführers/Hauptgesellschafters (§ 38 Abs. 1 Bst. b aStG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG)

Bei der Frage, ob das Salär des Geschäftsführers bzw. Hauptgesellschafters marktkonform oder übersetzt ist, kann nebst den bekannten Kriterien wie dem innerbetrieblichen Salärvergleich (mit dem Stellvertreter oder rang- und funktionsmässig Ähnlichgestellten), dem Verhältnis zu betrieblichen Parametern (Umsatz, Gewinn, Dividenden, Personalaufwand) oder dem Drittvergleich mit Salärempfängern in vergleichbaren Betrieben insbesondere auch in kleinen Verhältnissen das Verhältnis des Gesamtpersonalaufwandes zum Umsatz im Branchenvergleich zweckdienlich sein.

Demgegenüber werden durch die Anwendung der sog. Fromer-Formel regelmässig höhere Saläre eruiert als steuerlich zulässig. Damit ist bei Überschreitung eines nach der Fromer-Formel berechneten Geschäftsführer- bzw. Hauptgesellschaftersalärs in der Regel das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu bejahen.

Aus den Erwägungen

1. – 2. [...]

3. Strittig geblieben ist jedoch auch im Einsprachevorverfahren, ob das an den Geschäftsführer und Hauptgesellschafter Y. ausbezahlte Salär von Fr. 241 000.-- übersetzt war. Trifft dies zu, so stellt dies eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, was zur Aufrechnung beim steuerbaren Gewinn führt (Peter Locher, a.a.O., Art. 58 DBG N 118; Peter Brülisauer/ Stefan Kuhn, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, Art. 58 DBG N 204 ff.).

a) Entscheidend für die steuerliche Beurteilung des Salärs ist die Antwort auf die Frage, ob die vom Gesellschafter erbrachte Leistung eine marktkonforme Entlohnung darstellte. Hält das zu beurteilende Salär einem Drittvergleich hingegen stand, hat eine Korrektur auf Stufe der pflichtigen Gesellschaft zu unterbleiben. Bei der Schätzung des angemessenen Salärs sind alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksichtigen, die erfahrungsgemäss auf die Gehälter einwirken. In Betracht fallen insbesondere (vgl. VGE 318/92 vom 21.8.1992, publ. in: StPS 1/1993, S. 39 ff., S. 42):

- die allgemeine Salärpolitik und die Salarierung von rang- und funktionsmässig Ähnlichgestellten und ihrer Stellvertreter; Verhältnis der Gesamtlöhne des Betriebes zum Aktionärslohn;
- Drittvergleich mit Salärempfängern in vergleichbaren Betrieben;

- die Stellung des Salärempfängers in der Unternehmung und seine Aufgaben;
- Aufgabenerfüllung durch den Salärempfänger unter Einbezug seiner Ausbildung, seiner Spezialkenntnisse, Begabungen, Erfahrungen und Beziehungen sowie der geleisteten Arbeitszeit; der Schwierigkeitsgrad der Arbeitsleistung;
- Verhältnis der Gewinnausschüttungen (Dividendenpolitik) zum Lohn;
- Verhältnis von Geschäftsumsatz, Cash-Flow und Gewinn zum Lohn (StE 1989 B 72.13.22 Nr. 12; StE 1991 B 72.12.22 Nr. 21).

b) Anlässlich der Prüfung von potentiellen verdeckten Gewinnausschüttungen haben die Steuerbehörden darzutun und tragen hierfür die Beweislast, dass ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung (Arbeit) und Gegenleistung (Entgelt) vorliegt. Haben sie ein Missverhältnis festgestellt, wird das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung vermutet. In der Folge hat die Gesellschaft diese Vermutung zu entkräften und ihrerseits die geschäftsmässige Begründetheit der fraglichen Aufwendung nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 58 N 85).

c) Im Lichte der oben geschilderten Kriterien ist nachfolgend nicht zu beanstanden, dass die Veranlagungsbehörde das Salär des Geschäftsführers als offensichtlich übersetzt erachtete und Fr. 60 000.-- als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierte.

aa) Zunächst weist die Veranlagungsbehörde zu Recht auf die massive Lohnsteigerung des Geschäftsführers im Jahre 2000 hin. Gemäss AHV-Abrechnung 1999 (für die Monate Juni bis Dezember) bezog der Geschäftsführer seit der Gründung der Einsprecherin ein

durchschnittliches Monatslöhne von Fr. 12 000.-- (Fr. 84 000.-- / 7 Monate), während die nächsten Mitarbeiter ein monatliches Durchschnittsgehalt zwischen Fr. 4 949.-- und Fr. 5 710.-- erhielten. Im Jahre 2000 bezog der Geschäftsführer sodann ein durchschnittliches Monatsgehalt von Fr. 20 083.--, während die nächstfolgenden Mitarbeiter im Monat durchschnittlich zwischen Fr. 5 693.-- und Fr. 5 206.-- bezogen. Bereits dieser Salärvergleich zeigt, dass der Geschäftsführer einen Lohnanstieg von 67.36 % verzeichnete, während sich die weiteren Mitarbeiter etwa in der bisherigen Lohnbandbreite bewegten.

bb) Der Grund dieses frappanten Saläranstiegs kann sodann nicht in einer überdurchschnittlichen Erhöhung des Geschäftsvolumens bestanden haben. Denn gegenüber dem Geschäftsjahr 1999 verzeichnete das Unternehmen beim Bruttoumsatz des Geschäftsjahres 2000 (nach Bestandesänderung) bloss eine Steigerung von Fr. 187 864.25 (1999: Fr. 791 688.05; 2000: Fr. 979 552.30), was prozentual einem Anstieg von 23.73 % entspricht.

cc) Bemerkenswert ist weiter, dass der Geschäftsführer im Jahre 2000 22.41 % des erzielten Umsatzes als Salär vereinnahmt hat (Fr. 241 000.-- / Fr. 1 075 531.95). Im Jahre 1999 hatte dies beim angenommenen Jahressalär von Fr. 144 000.-- noch 15.91 % betragen (Fr. 144 000.-- / Fr. 905 303.95). Ebenfalls hoch ist der Anteil des Geschäftsführersalärs an den Gesamtlohnkosten. [...] Die Bruttolohnsumme der Mitarbeiter (ohne Lehrlinge) betrug in dieser Zeit total Fr. 254 113.--, wovon Fr. 84 000.-- auf den Geschäftsführer entfielen. Dies entspricht einem prozentualen Anteil von 33.05 %. [...] Von der Bruttolohnsumme der Mitarbeiter (ohne Lehrlinge) in der Höhe von Fr. 521 877.-- entfielen

dabei Fr. 241 000.-- auf den Geschäftsführer, was einen prozentualen Anteil von 46.17 % ergibt. Mag der Einsprecherin auch zuzugestehen sein, dass der Geschäftsführer und Hauptgesellschafter als einzige zentrale Schlüsselperson des Unternehmens im Vergleich zu den übrigen Mitarbeitern überdurchschnittlich zu entschädigen war und ist, erscheint das zugestandene Salär mit Blick auf den Gesamt- bzw. den Lohnaufwand der Einsprecherin dennoch unangemessen hoch.

dd) Aus den Akten geht ferner hervor, dass der Revisor anlässlich eines kantonalen Branchenvergleichs mit 4 Konkurrenzfirmen bedeutend tiefere Jahreslöhne für die dortigen Geschäftsführer festgestellt hat. Diese betragen Fr. 60 996.--, Fr. 100 634.--, Fr. 110 000.-- und Fr. 118 811.-- (netto). Betrachtet man das erstgenannte Salär in Abweichung zur Ansicht der Veranlagungsbehörde als Ausreisser, betrug der Durchschnitt der übrigen drei Saläre immerhin Fr. 109 815.--. Unter Annahme von pauschal 14 % Sozialversicherungsbeiträgen (beim Geschäftsführer der Einsprecherin beliefen sich diese Beiträge in den Monaten Februar bis Oktober 2000 auf 13.43 %) resultiert daraus ein durchschnittliches Bruttojahressalär von Fr. 127 691.--, welches mit rund der Hälfte augenscheinlich weit unter dem vom Geschäftsführer bezogenen Bruttosalär von Fr. 241 000.-- liegt. Auch der angeblich vorhandene und bearbeitete Nischenmarkt (Spezialarbeiten) mit den damit verbundenen hohen Margen vermöchte diese Diskrepanz bei der Entlohnung nicht mehr alleine zu rechtfertigen.

ee) Schliesslich zeigt der vorgenannte Branchenvergleich auch, dass der Anteil des Gesamtpersonalaufwandes am Umsatz im Jahre 2000 bei der Einsprecherin mit 69.2 % klar höher lag als bei der Konkurrenz mit

Werten von 32.9 %, 51.8 %, 52.4 % und 55.5 %. In Anbetracht der bereits erwähnten Tatsache, dass die übrigen Mitarbeiter keine überdurchschnittlichen Löhne erhielten (vgl. oben aa), stützt dieser überdurchschnittliche Gesamtpersonalaufwand ebenfalls die Auffassung eines übersetzten Salärs des Geschäftsführers. Insbesondere kann nicht die Meinung vertreten werden, der Geschäftsführer habe nur durch überdurchschnittlichen Arbeitseinsatz gerechtfertigterweise einen überproportionalen Anteil am branchenüblichen Gesamtpersonalaufwand bzw. an der branchenüblichen Wertschöpfung vereinnahmt.

d) Zusammenfassend gelangen daher auch die Rechtsmittelinstanzen zur Auffassung, dass das Geschäftsführersalär übersetzt und folglich teilweise als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten war. Die Einwendungen der Einsprecherin – soweit sie nach dem Gesagten nicht bereits entkräftet wurden – vermögen an diesem Fazit nichts zu ändern. Namentlich der Vergleich mit dem früher erzielten Gewinn als selbstständig Erwerbender ist hier unzulässig, da mit Gründung der Einsprecherin das Unternehmen tief greifend umstrukturiert und damit auf eine nicht mehr vergleichbare Basis gestellt wurde. Unmassgeblich ist im Weiteren die eingereichte schriftliche Vereinbarung über die Entlohnung des Geschäftsführers. Inwiefern einer solchen schriftlichen Vereinbarung im vorliegenden Kontext ein höherer Stellenwert zukommen soll als mündlichen Verträgen, ist nicht ersichtlich. Vielmehr handelt es sich wie bei ad hoc getroffenen Verträgen zwischen Geschäftsführer bzw. Gesellschafter auf der einen Seite sowie der Gesellschaft auf der anderen Seite offensichtlich um ein Selbstkontrahieren bzw. In-sich-Geschäft, mit allen damit verbundenen Schwierigkeiten (zu den Begriffen vgl. mit Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. A. 2004, § 13 N 601 ff.).

e/aa) Zur Prüfung von Geschäftsführerentschädigungen auf Angemessenheit wurde in der Lehre im Übrigen die so genannte Fromer-Formel entwickelt (vgl. Thomas H. Kunz, Das Aktionärsgehalt – eine fremdbestimmte Grösse?, ST 10/2001, S. 893 ff., S. 896; *ders.*, Die geschäftsmässig begründete Höhe des Aktionärsgehalts, ST 9/1995, S. 761 ff.). Nach diesem Modell ist bei der Feststellung eines angemessenen Geschäftsführer-Salärs vom provisorischen Reingewinn vor Alimentierung des Geschäftsführers auszugehen. Davon werden in einer ersten Stufe ein angemessenes Arbeitsentgelt (Grundsalar ohne Erfolgsbeteiligung) sowie eine theoretische Grund-Dividende abgezogen. Was dabei das Grundsalar ohne Erfolgsbeteiligung bzw. die Grund-Dividende anbelangt, kann behelfsweise auf die Kadersalarstatistik von Kienbaum und Partner GmbH abgestellt werden (Kienbaum und Partner GmbH und Handelszeitung, Kadersaläre 1998, 16. A.) bzw. eine Normaldividende von 5 % festgelegt werden (in Abgrenzung zur Superdividende gemäss Art. 671 Abs. 2 Ziff. 3 OR i.V.m. Art. 805 OR; BSK OR II-Neuhaus/Brand, Art. 805 N 4 und BSK OR II-Neuhaus/Schönbächler, Art. 671 N 11 ff.). Der resultierende verfügbare Reingewinn der 1. Stufe ist alsdann je zu einem Drittel den Gesellschaftsreserven zuzuweisen, als Erfolgsanteil dem Geschäftsführer auszurichten und als Superdividende bzw. Dividendenreserve den Gesellschaftsbeteiligten vorzubehalten.

bb) Die mit der Fromer-Formel eruierten Saläre sind im Vergleich zu den steuerlich zulässigen Salären in der Regel höher, wie eine – allerdings nicht repräsentative – Umfrage ergeben hat (vgl. Thomas H. Kunz, a.a.O., S. 768). In der Praxis wird denn auch nur zurückhaltend von dieser Modellrechnung Gebrauch gemacht (vgl. etwa Entscheid Bundessteuer-

Rekurskommission Zürich 4 DB.2001.59 vom 29.6.2004, StE 2005 B 72.13.22 Nr. 43). Immerhin ist davon auszugehen, dass bei der Überschreitung eines nach der Fromer-Formel berechneten Geschäftsführersalärs das von den Steuerbehörden nachzuweisende offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu bejahen wäre und die Differenz zum effektiv gewährten Salär als geldwerter Vorteil qualifizierte. Insofern kommt der nachfolgenden Berechnung für die hier interessierenden Belange doch Bedeutung zu.

cc) Für die Bestimmung des angemessenen Arbeitsentgelts (Grundsalar ohne Erfolgsbeteiligung) ist die Tabelle 8, „Salärspannen und -durchschnitte der 1. Ebene“ nach Beschäftigten und Umsatz der Kienbaum und Partner-Statistik heranzuziehen. Nachdem die Einsprecherin nach der Anzahl der Beschäftigten bzw. dem Umsatz nach im untersten Bereich der Tabelle anzusiedeln ist (bis 50 Beschäftigte bzw. bis Fr. 50 Mio. Umsatz), ist für das Grundsalar das unterste Quartil als repräsentativ zu betrachten, d.h. es ist von einem Grundsalar zwischen Fr. 100 000.-- (bis 50 Beschäftigte) und Fr. 132 000.-- (bis Fr. 50 Mio. Umsatz) auszugehen, was im arithmetischen Mittel Fr. 116 000.-- ergibt. Die Grund-Dividende von 5 % auf dem Kapital von Fr. 19 000.-- beläuft sich sodann auf Fr. 950.-- bzw. aufgerundet Fr. 1 000.--. Das ergibt folgendes Maximalsalar:

Reingewinn 2000	Fr. 44 973.00
Lohn Geschäftsführer	<u>Fr. 241 000.00</u>
provisorischer Reingewinn 2000	Fr. 285 973.00
./. Grundsalar ohne Erfolgsbeteiligung (a)	Fr. 116 000.00
./. Grund-Dividende	<u>Fr. 1 000.00</u>
Reingewinn 1. Stufe	Fr. 168 973.00

davon Reservezuteilung 1/3	Fr. 56 324.33
davon Erfolgsanteil Geschäftsführer 1/3 (b)	Fr. 56 324.33
davon Super-Dividende 1/3	Fr. 56 324.33
begründetes Maximalsalär (a + b)	Fr. 172 324.33

dd) Das Resultat der Fromer-Formel unterscheidet sich ganz offensichtlich vom gewährten Geschäftsführersalär. Das errechnete Maximalsalär von Fr. 172 324.33 spricht somit ebenfalls für die Annahme, dass das streitbetreffene Salär von Fr. 241 000.-- mindestens um Fr. 60 000.-- übersetzt war. Indem der Revisor sogar von einem zulässigen Bruttosalär von Fr. 181 000.-- ausgegangen ist, kann ihm auf jeden Fall nicht vorgeworfen werden, er habe sein Ermessen überschritten.

f) Als Fazit kann bezüglich des strittigen Geschäftsführersalärs nur wiederholt werden, dass dieses offensichtlich übersetzt war. Die Einsprache ist demnach in diesem Punkt unbegründet und abzuweisen.

4. – 6. [...]