

Gestaltung und Bedeutung des Geschäftsführervertrages: Steuern und Sozialversicherungspflicht

Rechtsanwalt Christian Lentföhr
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
Fachanwalt für Arbeitsrecht

Ein Rechtsformvorteil der GmbH ist die Möglichkeit, durch einen zivilrechtlich und steuerrechtlich unangreifbar gestalteten Geschäftsführervertrag steuerliche und sozialrechtliche Vorteile zu erzielen.

Die Bezüge des Gesellschaftergeschäftsführers unterliegen anders als bei GmbH und Co. KG nicht der Gewerbesteuer. Die betriebliche Altersversorgung des Gesellschaftergeschäftsführers führt nicht nur zu gewerbesteuerlichen, sondern auch zu ertragssteuerlichen Entlastungen. Schließlich wird dem bisher als selbstständigen nicht sozialversicherten Gesellschaftergeschäftsführer unter bestimmten Voraussetzungen der Weg in die gesetzliche Rentenversicherung eröffnet, so dies gewünscht wird.

Die steuerlichen Vorteile müssen durch die Gefahr möglicher verdeckter Gewinnausschüttungen aus fehlerhaft konzipierten oder durchgeführten Geschäftsführerverträgen erkauft werden. Die Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen ist ein Schwerpunkt, die sozialversicherungsrechtliche Stellung des Geschäftsführers der andere.

Steuerrechtlich hat der Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit (§ 19 Einkommensteuergesetz). Das gilt auch dann, wenn der Geschäftsführer einziger Gesellschafter der GmbH ist. Ist ein Geschäftsführer nur unwesentlich an einer Gesellschaft beteiligt, wird er wie ein fremder Dritter behandelt. Auch Nebenvereinbarungen sind steuerlich grundsätzlich zu beachten. Das gilt insbesondere für die Bestellung einer Wohnung, für die Bestellung eines Personenkraftwagens und für Privatfahrten, für Vereinbarungen einer Altersversorgung und auch für Tantiemen.

Hat der Gesellschaftergeschäftsführer jedoch auf Grund seiner Beteiligung einen beherrschenden Einfluss auf die Geschäftsführung, so ist die steuerliche Anerkennung der Vergütung an gewisse Voraussetzungen geknüpft:

ist der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter oder Angehöriger eines beherrschenden Gesellschafters, ist darauf zu achten, dass die Gesamtbezüge einschließlich der Nebenleistungen angemessen sind.

Angemessen sind Bezüge, wenn sie einem fremden Dritten auch in dieser Höhe gewährt worden wären. So weit die Geschäftsführervergütung überhöht ist, ist sie als eine verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln.

Übt der Geschäftsführer über seine Beteiligung einen beherrschenden Einfluss aus, ist darauf zu achten, dass die Vereinbarungen eindeutig und klar und nicht manipuliert sind.

Ein Geschäftsführer ist beherrschender Gesellschafter, wenn der Gesellschafter auf Grund der ihm aus seiner Gesellschafterstellung zufließenden Stimmrechte den entscheidenden Beschluss durchsetzen kann. Hierbei sind unter Umständen Stimmrechte mehrerer Gesellschafter zusammenzurechnen, wenn für das zu beurteilende Rechtsgeschäft Interessen gleichgerichtet sind, sodass das Rechtsgeschäft als Ausdruck dieser gleichgerichteten Interessen anzusehen ist. Hierzu zählen beispielsweise Ehegatten.

Eindeutige und klare Vereinbarung bedeutet, dass bei einem gegenseitigen Vertrag die beiderseitigen Leistungen klar umschrieben und festgelegt sind. Das Erfordernis der Klarheit ist jedoch erfüllt, wenn die Auslegung der Vereinbarung eindeutig möglich ist. Verträge dürfen jedoch nicht widersprüchlich sein. Von vornherein vereinbart heißt, dass der Vereinbarung keine Rückwirkung beigelegt werden kann.

Die Vergütung einschl. der Tantiemen muss von vornherein schriftlich genau festgelegt sein. Insbesondere muss bei Tantiemen der Bemessungsmaßstab nach objektiven Maßstäben leicht festzustellen und zu kontrollieren sein. Nachträgliche Vereinbarungen werden grundsätzlich steuerlich bei wesentlich Beteiligten nicht anerkannt. Soweit Zahlungen erfolgten, sind sie dann als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln.

Zu beachten ist das Verbot des Selbstkontrahierens.

Tantiemen an beherrschende Gesellschaftergeschäftsführer müssen gesondert vereinbart sein. Sie müssen eindeutig und klar und vorherbestimmt sein. Gehen die Tantiemen vom Gewinn ab, muss die Vereinbarung eine Bestimmung darüber enthalten, von welchem Gewinn die Tantiemen berechnet werden sollen. Maßstab für eine hinreichend bestimmte Tantieme kann der Körperschaftsteuerliche- oder Handelsbilanzgewinn sein, der sich vor Abzug dieser Tantiemen für die Gesellschafter ergibt. Nachträgliche Änderungen des körperschaftsteuerrechtlichen Reingewinns durch Beanstandungen im Rahmen der Ver-

anlagung oder infolge einer Außenprüfung, bleiben ohne Einfluss auf die gezahlte Tantieme. Die durch das Verhältnis festgestellte Tantieme ist so zu bestimmen, dass die Tantiemen nicht mehr als von 20 Prozent ausmachen, das Festgehalt also mindestens 75 Prozent betragen muss. Weiterhin, dass die Tantiemen nicht mehr als 50 Prozent des gesamten Jahresüberschusses der Gesellschaft betragen.

Pensionszusagen bilden häufig den Grundstock der betrieblichen Altersversorgung für den Fremdgeschäftsführer und für den Gesellschaftergeschäftsführer. Üblich sind Zusagen von 50 Prozent des letzten Grundgehalts des Geschäftsführer, davon 60 Prozent als Witwenrente. Rückstellungen dürfen jedoch nur gebildet werden, soweit die Pensionszusage steuerrechtlich anerkannt wird. Die Pensionszusage ist steuerrechtlich nicht anzuerkennen, wenn sie im Rahmen der Beurteilung der Gesamtbezüge als unangemessen erscheint. Für die Frage der Angemessenheit von Pensionszusagen sind diese jährlich mit dem Betrag anzusetzen, den die Gesellschaft einer Versicherung hätte als Prämie zahlen müssen, wenn diese die Pensionsverpflichtung gegenüber dem Geschäftsführer übernommen hätte. Ferner ist darauf zu achten, dass die Pensionen im Zeitraum des Dienstverhältnisses noch verdient werden kann. Dies ist beim beherrschenden Gesellschaftergeschäftsführer nicht der Fall sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn der Zeitraum zwischen der Zusage der Pensionen und dem vorhergesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand weniger als 10 Jahre beträgt.

Die Feststellung der Sozialversicherungspflicht eines GmbH Geschäftsführers ist mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden.

Der Geschäftsführer einer GmbH steht zu dieser in einer Doppelbeziehung: einerseits ist er Organ, also Teil der Gesellschaft (§ 35 I GmbHG), andererseits ist er den Weisungen der Gesellschafterversammlung und den dienstvertraglichen Regelungen unterworfen, also ein abhängiger Angestellter des Unternehmens. Beide Ebenen, also die organschaftliche und die dienstvertragliche, können streng voneinander getrennt werden.

Die Rechtsbeziehungen zwischen dem Geschäftsführer und der Gesellschaft richten sich in der Regel nach dem Dienstvertrag des BGB. Es kann sich einerseits um ein freies Dienstverhältnis des selbständig Tätigen mit Geschäftsbesorgungscharakter, auf das grundsätzlich alle Bestimmungen des BGB über gegenseitige Verträge Anwendung finden, und andererseits um ein Arbeitsverhältnis handeln, das ein durch die Abhängigkeit des Arbeitnehmers und die Fürsorgepflicht des Ar-

beitgebers gekennzeichnetes personenrechtliches Gemeinschaftsverhältniss darstellt.

Während steuerrechtlich zwischen einem beherrschenden und einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer unterschieden wird, richtet sich die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung danach, ob der Geschäftsführer eine selbstständige oder abhängige Tätigkeit ausübt.

Die Sozialversicherungspflicht knüpft an die Ausübung einer Beschäftigung im Sinne des § 7 Abs. 1 SGB IV als nichtselbstständiger Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis an. Dies setzt Weisungsgebundenheit hinsichtlich Zeit, Ort und Art der Tätigkeit voraus, wobei die Weisungsgebundenen die Gesellschafter der GmbH sind.

Weisungsgebundenheit und damit Versicherungspflicht scheiden in der Regel aus, wenn der Geschäftsführer mindestens 50 Prozent der Geschäftsanteile hält oder ihm eine Sperrminorität eingeräumt ist oder die GmbH aus einem früheren Einzelunternehmen hervorgegangen ist oder er dementsprechend die alleinige Sachkenntnis hat oder die Gesellschafter bei Familiengesellschaften ihr Weisungsrecht deshalb nicht ausüben. In Zweifelsfällen ist bei der nach § 28 h SGB IV zuständigen Einzugsstelle und bei der BfA eine verbindliche Auskunft einzuholen, Statusanfragen richten sich nach § 7 a SGB IV.

Sofern der Kapitalanteil des geschäftsführenden Gesellschafters unterhalb von 50 % liegt, ist ein Indiz gegen ein abhängiges Beschäftigungsgesellschaft die Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot, ferner besondere Branchenkenntnisse, Befreiung von einer Bindung an Zeit und Ort der Arbeitsleistung sowie ein verbleibendes erhebliches Unternehmerrisiko. www.wsp.de