

- **GmbH-Neugründung**
- **Branche: Unternehmensberatung**
- **Vergütungssystematik**
- **Insolvenzvermeidung**
- **Verdeckte Gewinnausschüttung**
- **Sozialversicherungs- und Zivilrecht**

| Besonders wichtig für: | |
|------------------------------------|---|
| Geschäftsführer | ✘ |
| Gesellschafter/ Geschäftsführer | ✘ |
| Gesellschafter | ✘ |
| Beiräte/Aufsichtsräte | |
| Berater | ✘ |
| Herrn/Frau | |

Schon die Gestaltung von Vergütungsstrukturen in einer jungen GmbH ist oft schwierig. Folgender Grundfall unternehmerischen Handelns soll beleuchtet werden:

Praxis-Beispiel

Zwei hoch qualifizierte Unternehmensberater beschließen, sich gemeinsam selbstständig zu machen und eine GmbH zu gründen. Angestrebt werden Beteiligungsquoten von 48 % und 48%; 4 % der Geschäftsanteile soll ein externer Dritter halten. Beide Unternehmensberater werden – teils allein, oft gemeinsam – Projekte akquirieren und bearbeiten. Einer von ihnen soll zusätzlich die Geschäftsführung der (anfänglich bescheidenen) GmbH übernehmen.

Um die Gefahr eines Scheiterns der neuen Gesellschaft zu minimieren, verständigt man sich auf folgende Prinzipien:

- Bei den Finanzen der GmbH wird strukturell in jede Richtung der sicherste Weg angestrebt; Risiken sollen so weit wie möglich vermieden werden.

- Die laufenden Kosten der künftigen GmbH (insbesondere für Miete, Teilzeit-Sekretariat, Assistenzdienstleistungen, IT, Büroausstattung, Büromaterial, Steuerberater, etc.) sind unbedingt niedrig zu halten.

- Es sollen auch keine Risiken durch Steuer- oder Sozialversicherungsvermeidungsstrategien eingegangen werden (“ich habe nichts dagegen, ordentlich Steuern zu zahlen; das bedeutet, dass meine Einkünfte entsprechend hoch sind“).

- Gegen eine Sozialversicherungspflicht haben die tätigen Gesellschafter nichts einzuwenden; andererseits wird entsprechender Schutz (gesetzliche Renten-, Kranken-, Pflege-, Arbeitslosen- und Unfallversicherung) nicht angestrebt.

- Vergütungen sollen die beiden Berater – nach einem klar definierten, erfolgsabhängigen Schlüssel – im Grundsatz nur erhalten, wenn und soweit Kunden der GmbH ihrerseits bereits bezahlt haben; eine insolvente GmbH nützt niemandem.

□ Und dies alles, ganz wichtig, soll so einfach wie möglich strukturiert sein. Beide Unternehmensberater wollen auf dem Gebiet ihrer Kernkompetenzen arbeiten und die Gesellschaft in stabiles Fahrwasser führen, nicht sich selbst verwalten oder Bedienstete öffentlicher Stellen beschäftigen. Gibt es eine vernünftigeren, honorirtere Konzeption?

Die Frage ist nun, welche Vergütungsstrukturen den tätigen Gesellschaftern zur Verfügung stehen. Selbst bei dieser Nebenfrage unternehmerischer Rahmenbedingungen wird es den Existenzgründern nicht gerade leicht gemacht. Folgende 6 Überlegungen sind unbedingt anzustellen.

1. Festvergütung im Anstellungsverhältnis:

Eine der Qualifikation und dem Arbeitseinsatz der Gesellschafter ‚angemessene‘ Festvergütung scheidet bei einer Neugründung im Beratungsgeschäft in aller Regel aus, da die Gesellschaft derartige Belastungen auf absehbare Zeit finanziell nicht tragen kann.

2. Ausschließlich variable Vergütung im Anstellungsverhältnis:

Eine solche Gestaltung – mit Lohnsteuerabzug und ggf. Sozialversicherungspflicht – wäre grundsätzlich interessant. Allerdings machen die Sozialversicherungsträger dies unter Berufung auf § 7 SGB IV (Beschäftigung gegen Arbeitsentgelt)

und die „Natur eines Beschäftigungsverhältnisses“ nicht mit. Wahrscheinlich gilt dasselbe – zu Recht oder zu Unrecht (vgl. unten Nr. 6) – auch für das Finanzamt. Sicher ist, dass die Finanzverwaltung das Thema „verdeckte Gewinnausschüttung“ (vGA, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) jedenfalls auf die Tagesordnung bringt. Zivilrechtlich besteht ein gewisses Risiko, dass die Unternehmensberater eine ‚übliche Vergütung‘ gemäß § 612 Abs. 2 BGB fordern könnten.

3. Selbstständige Dienstleistungen:

Eine sehr interessante, steuerlich anerkannte Lösung (vgl. nur *Bundesfinanzministerium*-Schreiben vom 31.5.2007; IV A 5-S 7100/07/0031) könnte sein, dass beide Berater – auch in Bezug auf die Geschäftsführungsleistung (*BFH*, Urt. vom 10.3.2005; V R 29/03) – jeweils als selbstständige Unternehmer agieren (also ohne – gegenüber der Gesellschaft – Urlaubsanspruch, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall, Anspruch auf sonstige Sozialleistungen oder feste Arbeitszeiten) und der GmbH für ihre Tätigkeit Rechnungen (grundsätzlich, vgl. § 19 UStG:) mit Umsatzsteuer ausstellen (was der GmbH regelmäßig Vorsteuerabzug ermöglicht). Insoweit sind sozialversicherungsrechtlich allerdings erhebliche Probleme unter den Stichworten „Scheinselbstständigkeit“ (ggf. mit bis zu 30 Jahre rückwirkender Pflicht zur Zahlung der Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung) oder

„arbeitnehmerähnliche Selbstständigkeit“ programmiert. Im Übrigen wäre auch bei dieser Gestaltung die „vGA“ im Blick zu behalten (vgl. wiederum unten Nr. 6).

4. Gewinnausschüttungen:

Die tätigen Gesellschafter bei ihrer oft einzigen Lebensgrundlage auf jährliche Dividenden sowie „Gewinnvorab“, Vorabausschüttungen, Vorwegvergütungen o. ä. zu verweisen (worauf, soweit ein schuldrechtlicher Austausch „Dienstleistung gegen Sonderentgelt“ vorliegt – d. h. eine nicht als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Jahresergebnis abgegoltene, sondern gegen *zusätzliches Entgelt* ausgeführte Tätigkeit -, in der Regel gleichfalls Umsatzsteuer anfällt; siehe das zitierte *Bundesfinanzministerium*-Schreiben vom 31.05.2007), wäre zum einen relativ aufwändig (vgl. etwa das Erfordernis mehrfacher Gewinnverwendungsbeschlüsse mit entsprechendem Beratungs- und Überzeugungsbedarf), zum anderen als einzige Einnahmequelle aktiver Tätigkeit auch der Sache nach unangemessen. Bei Vorabausschüttungen ist zudem immer zu berücksichtigen, dass auf die GmbH im Geschäftsjahr noch unerwartete Ausgaben zukommen können.

5. Bescheidenes, beim Geschäftsführer ggf. etwas erhöhtes, **Anstellungs-Festgehalt** und **gleichzeitig selbstständige Tätigkeit** für die GmbH:

Diese zivilrechtlich durchaus vorstellbare Kombination (z. B. mit inhaltlich abgegrenzten Teil-Tätigkei-

ten), die den finanziellen Zwängen der GmbH gut gerecht werden könnte, wird von den Sozialversicherungsträgern pauschal als künstlich und insbesondere umgehungsträchtig im Hinblick auf die Versicherungsbeiträge abgelehnt („einheitliche Betrachtungsweise“). Ob diese für die *Rechtspraxis* zunächst maßgebliche, strenge Auffassung wirklich geboten ist, könnte nur in größerem Zusammenhang untersucht werden. Auch bei dieser Struktur wäre zudem an die vGA (siehe sogleich) zu denken.

6. Bescheidenes Festgehalt und (hoffentlich) hohe variable Vergütung im Anstellungsverhältnis:

Dies scheint der einzige praktikable Weg zu sein. Selbst bei dieser Variante besteht aber nicht generell Sicherheit, dass die Struktur unangreifbar ist. Immerhin ist in der GmbH-Praxis die variable Vergütung meist deutlich niedriger als die feste. Somit stellt sich die Frage, ob es bezogen auf das Verhältnis der beiden Vergütungskomponenten zueinander eine Gestaltungsgrenze gibt.

Die von der Rechtsprechung früher (*Bundesfinanzhof*, Urt. vom 27.2.2003, I R 46/01, m. w. N.) vertretene Ansicht, die Gewinnantien eines Gesellschafter-Geschäftsführers dürften zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung im allgemeinen 25 % der Gesamtvergütung nicht übersteigen (inzwischen ist der *BFH* der Auffassung, die Grenze liege „in der Regel bei 50%“; vgl. Urt. vom 04.06.2003, I

R 24/02), war schon immer fragwürdig, da die vGA, wie schon ihr Name sagt, lediglich zur Sicherung der Besteuerungsgrundlagen von Kapitalgesellschaften eine finanzielle Bevorzugung von Gesellschaftern gegenüber Dritten jenseits der offenen Gewinnausschüttungen korrigieren soll. Mit der Frage einer Zulässigkeit oder Nichtzulässigkeit hoher variabler Vergütungen hat dies nicht viel zu tun. Immerhin betont der *BFH* auch die Notwendigkeit, die Besonderheiten des Einzelfalls (z. B. wichtige betriebswirtschaftliche Gründe) zu berücksichtigen. Abgesehen davon, dass es in unserem Beispiel nicht, wie in der Finanzrechtsprechung, um jährliche *Gewinntantien* geht (erst recht nicht um problematische „Umsatzvergütungen neben angemessenem Gehalt“), sondern um variable, monatliche *Gehaltsbestandteile*, belegt schon die Nichtexistenz einer eindeutigen Trennlinie, dass das Abgrenzungskriterium „Verhältnis variabel zu fix“ letztlich nicht geeignet ist.

Praxis-Tipp

In der Praxis dürfte allerdings bei einem Fixgehalt, das erheblich über der Geringfügigkeitsgrenze
→

Praxis-Tipp

des § 8 SGB IV (max. € 400,- pro Monat) liegt, insbesondere bei einem Festgehalt in Höhe von mehr als dem Doppelten dieses Betrags (d. h. bei mehr als € 800,- p. m.), in jeder Hinsicht – steuerlich, sozialversicherungsrechtlich und zivilrechtlich – weitestgehend Gestaltungssicherheit bestehen. Probleme mit verdeckten Gewinnausschüttungen können zudem immer dadurch vermieden werden, dass die Jahresgesamtvergütung des Gesellschafters nicht höher angesetzt wird als diejenige Honorierung, die einem gleich qualifizierten Unternehmensberater geboten wird (angestellt oder selbstständig, innerhalb oder außerhalb der GmbH), der an der Gesellschaft nicht beteiligt ist, und die Gesamtvergütung zusätzlich einen ‚unverdächtig-angemessenen‘ Betrag nicht übersteigt (Deckelung).

(Dr. jur. Klaus Meinhardt, Rechtsanwalt/Projektmanagement Finanzen und Recht, Frankfurt am Main; www.meinhardt-rechtsanwalt.com)