

Die verdeckte Gewinnausschüttung

Ist das Gehalt fremdüblich, die Tantieme zu hoch? Ist die Pensionszusage steuerlich anzuerkennen? Oder wurde vielleicht nur ein zinsloses Darlehen vergeben? Fragen wie diese müssen geklärt werden, wenn es um die Erstellung oder Begutachtung von Anstellungsverträgen für Geschäftsführer geht, insbesondere dann, wenn sie zugleich Gesellschafter der GmbH sind. Was dabei insbesondere mit Blick auf die verdeckte Gewinnausschüttung zu beachten ist, erklären Steuerberaterin Mareike Lühn und Rechtsanwältin Jana Baumann von Wirth | Kollegen in Münster für Wirtschaft aktuell.

Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) ist ein steuerliches Rechtsinstitut, mit dem versucht wird, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensverlagerungen zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern einer Besteuerung zuzuführen und Gewinnmanipulationen zu vermeiden. Unter vGA werden insofern Vorgänge verstanden, bei denen eine GmbH zu Lasten ihres Gewinns einem Gesellschafter oder einer Person, die einem Gesellschafter nahesteht, Vermögensvorteile zuwendet, die sie einem fremden Dritten dergestalt nicht zugewendet hätte. Das ist dann der Fall, wenn zum Beispiel eine GmbH einem Gesellschafter ein zu hohes Gehalt oder einen zu hohen Kaufpreis beim Verkauf von Gegenständen zahlt oder der Gesellschafter selbst für Leistungen der GmbH an ihn zu wenig Entgelt an diese zahlt. Die vGA trägt den Namen „verdeckt“, weil diese Gewinnausschüttung – im Gegensatz zur offenen Gewinnausschüttung – nicht auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Eine verdeckte Gewinnausschüttung darf ebenso wenig wie eine offene Gewinnausschüttung den Gewinn der GmbH mindern. Liegt eine vGA vor, ist deshalb der Betrag der Ausschüttung – sofern der Gewinn dadurch gemindert wurde – außerhalb der Bilanz dem steuerlichen Gewinn der Gesellschaft hinzuzurechnen. Das so erhöhte Einkommen unterliegt der Körperschafts- und Gewerbesteuer. Zudem hat die Gesellschaft, sofern die vGA bei ihr abgefließen ist, zu Lasten des begünstigten Gesellschafters einen Kapitalertragssteuerabzug in Höhe von 25 Prozent der vGA

vorzunehmen. Umgekehrt liegen beim Gesellschafter – soweit dieser die Anteile im Privatvermögen hält – weitere Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, die durch die Abgeltungssteuer besteuert werden.

SONDERFALL: BEHERRSCHENDE GESELLSCHAFTER

Von einem beherrschenden Gesellschafter spricht man in der Regel immer bei einer sogenannten „Ein-Mann-GmbH“ oder wenn dieser über die Mehrheit der Anteile der GmbH verfügt. Zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen sollten bereits im Vorfeld klare schriftliche Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren beherr-

schenden Gesellschaftern getroffen werden, die dann auch entsprechend gelebt werden (Transparenzgebot und Prinzip der Formstrenge). Werden die Vorgaben nicht eingehalten, besteht insbesondere bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern die Gefahr, dass die gewährten Vergünstigungen – auch wenn sie im Einzelfall sogar einem Fremdvergleich standhalten – aufgrund der erhöhten Manipulationsgefahr als durch die Gesellschaft veranlasst angesehen werden und eine vGA somit indiziert ist.

NAHESTEHENDE PERSONEN

Zu beachten ist insbesondere, dass eine vGA nicht nur bei Gewährung von Vermögensvorteilen

an ihre Gesellschafter vorliegen kann, sondern auch wenn diese an dem Gesellschafter nahestehende Personen wie Ehepartner und/oder Kinder aber auch künftige Mitgesellschafter oder langjährige Kunden gewährt werden. Nachfolgend werden einige Besonderheiten aufgezeigt, die es insbesondere bei der Gestaltung von Geschäftsführerverträgen zu beachten gilt, um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden:

ABSCHLUSS UND FORM

Die Bestellung eines Geschäftsführers erfolgt durch Beschluss der Gesellschafterversammlung. Daneben bedarf es eines wirksam geschlossenen Geschäftsführeranstellungsvertrages.

Dabei ist die GmbH, vertreten durch alle Gesellschafter, der Vertragspartner des Geschäftsführers. Aus zivilrechtlicher Sicht haben weder der Abschluss noch etwaige Änderungen von Geschäftsführerverträgen einer bestimmten Form zu genügen. Aus steuerlicher Sicht ist allerdings grundsätzlich zu einer im Voraus getroffenen schriftlichen Regelung zu raten. Das Fehlen einer solchen indiziert oft schon eine vGA, insbesondere dann, wenn gegen zivilrechtliche Schriftformerfordernisse verstoßen wird.

GESAMTAUSSTATTUNG

Vor allem bei der Ausgestaltung der Geschäftsführervergütung ist Vorsicht geboten. Die sogenannte Gesamtausstattung eines

Geschäftsführers muss eine angemessene Obergrenze einhalten. Die Gesamtausstattung beinhaltet die Summe des jährlichen Entgelts zuzüglich der gewährten sonstigen Leistungen, wie privater Pkw, Versicherungen oder Pensionszusage. Die Angemessenheit ist dabei jeweils im Einzelfall zu bestimmen und erstreckt sich auf alle Leistungen und Beträge und nicht nur auf das Gehalt. Unangemessen sind dabei nur solche Bezüge, die den oberen Rand der möglichen Bandbreite übersteigen. Indizien für eine Unangemessenheit sind zum Beispiel das Entgelt, das Geschäftsführer von vergleichbaren Unternehmen beziehen, die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens oder das Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn. Insbesondere ist auf außerordentliche Zahlungen zu achten, die nicht im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Geschäftsführers oder seines Entgelts stehen. Der Bundesfinanzhof hat zum Beispiel Zahlungen für Leistungen, die laut Geschäftsführervertrag eigentlich unentgeltlich erbracht werden sollten, als vGA angesehen. Im Hinblick auf einen Fremdvergleich kann auf statistisch erfasste Vergütungen von Geschäftsführergehältern zurückgegriffen werden. Diese Zahlen sind sodann an die individuellen Gegebenheiten anzupassen. Gegebenenfalls bietet sich auch ein individuelles Vergütungsgutachten einer Unternehmensberatung an, um die vereinbarte Höhe eines Gehalts frühzeitig zu rechtfertigen und zu dokumentieren.

ZUSAMMENSETZUNG DER VERGÜTUNG



Geschäftsführerverträge schriftlich festhalten



Auch bei einer der Höhe nach grundsätzlich angemessenen Vergütung können sich aus der Zusammensetzung der Vergütung Probleme ergeben, die zu einer vGA führen. Üblich ist sowohl die Gewährung einer monatlichen Festvergütung, ergänzt um eine Gewinnbeteiligung oder Pensionszusage, als auch die Gewährung einer reinen Festvergütung. Die Vergütung ist in der Vereinbarung so festzulegen, dass entweder konkrete Beträge genannt oder diese durch einfache Rechnung errechnet werden können. Entsprechende Formulierungen wie „angemessene Vergütung“ reichen nicht aus, selbst dann nicht, wenn die Errechnung der Vergütung einem Dritten überlassen wird. Der Vertrag sollte somit die Höhe und Zahlungsweise der Vergütung und den sonstigen Leistungen, wie zum Beispiel Urlaubs- und Weihnachtsgeld, festlegen, um zu verhindern, dass die Zahlung als unüblich angesehen werden kann. Der Bundesfinanzhof sieht gerade im Urlaubs- und Weihnachtsgeld eine Vergütung für Dienste im laufenden Geschäftsjahr. Beim beherrschenden Gesellschafter sind sie somit nur zeitanteilig anzuerkennen, wenn sie nicht bereits zu Beginn des Jahres vereinbart wurden.

GEWINNTANTIEME

Ein übliches und notwendiges Instrument zur Motivation von Geschäftsführern ist die Gewährung einer Gewinnbeteiligung. Bei beherrschenden Gesellschaftern ist insbesondere auf die Klarheit der Regelung zu achten. Sie sollte eine feste Bezugsgröße aufweisen und sich an einer nachvollziehbaren Bemessungsgrundlage orientieren. Vor allem Vorbehaltsklauseln, die die Höhe der Beteiligung in das Ermessen der Gesellschaft stellen, lassen mangels Bestimmtheit der Regelung auf eine vGA schließen. Als Bemessungsgrundlage kommen in erster Linie das nach dem

Körperschaftsteuergesetz zu versteuernde Einkommen sowie die Steuer- und Handelsbilanz in Betracht. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern ist die Bemessungsgrundlage der Beteiligung um noch nicht ausgeglichene Verlustvorträge zu kürzen, soweit der Gesellschafter für den Verlust mitverantwortlich ist. Die Beteiligung sollte in Verbindung mit den übrigen Gehaltsbestandteilen nicht zu einer unangemessen hohen Gesamtausstattung des Geschäftsführers führen. Um die Höhe der Beteiligung näher bewerten zu können, muss dafür zumeist eine Prognose über die zukünftige Gewinnaussicht der Gesellschaft angestellt werden. Als Indiz für eine durch die Gesellschaft veranlasste Ausschüttung

und damit eine vGA sieht der Bundesfinanzhof eine Gewinnbeteiligung an, die einen Anteil von 25 Prozent der Gesamtausstattung ausmacht. Problematisch wird das insbesondere für eine GmbH, deren Ertragslage großen Schwankungen unterliegt. Dabei könnte durch eine Deckelung der Beteiligung auf einen Höchstbetrag eine vGA vermieden werden. Beteiligungsversprechen sollten insgesamt nicht mehr als 50 Prozent der Bemessungsgrundlage betragen, wobei als Bemessungsgrundlage der handelsrechtliche Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinnbeteiligung und der ertragsabhängigen Steuern dient. Das gilt auch bei nichtbeherrschenden Geschäftsführern. Erfolgt im Rahmen einer Ge-

haltsanpassung auch eine Anpassung der Beteiligung, so ist diese stets auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen. Grundsätzlich ist zu empfehlen, die Angemessenheit der Beteiligung spätestens nach Ablauf von drei Jahren erneut zu überprüfen. Wird der Geschäftsführervertrag dahingehend abgeändert, dass anstatt der ursprünglich vereinbarten Festvergütung nunmehr eine Festvergütung plus Gewinnbeteiligung gezahlt werden soll, sollte gegebenenfalls die Festvergütung reduziert werden, um eine vGA zu vermeiden. Eine Erhöhung der Beteiligung vor Ablauf der vereinbarten Vertragslaufzeit führt in der Regel zur vGA. Abhilfe schafft dabei eine Deckelung auf eine absolute Obergrenze der

Müller Hydraulik

137 x 135 mm

rechte Seite



Mit Blick auf die etwaige verdeckte Gewinnausschüttungen an Geschäftsführer und Gesellschafter sollte einiges beachtet werden.

Tantieme, soweit die Prognoseberechnung bei Vertragsschluss realistisch erscheint.

PENSIONSZUSAGEN

Auch etwaige Pensionszusagen anstelle oder neben der Gewährung einer Gewinn tantieme können eine vGA darstellen. Um das zu verhindern, sollten folgende Grundsätze beachtet werden: Eine Pensionszusage ist stets schriftlich und rechtsverbindlich zu vereinbaren. Die Gewährung sollte möglichst erst nach einer erbrachten Dienstzeit von mindestens zwei bis drei Jahren (am besten fünf Jahren) erfolgen. Die Vereinbarung unmittelbar mit Abschluss des Anstellungsvertrages ist als unüblich und damit als vGA zu qualifizieren. Eine klare Formulierung sollte im Vordergrund stehen: Bezugsgröße der Zusage ist in der Regel ein Jahresfestgehalt. Dabei sollte sich der Prozentsatz der Zusage auf ein konkret benanntes Jahresgehalt oder auf einen konkret zu benennenden Durchschnitt der vergangenen Jahre beziehen. Ein durch Vereinbarung zugesagtes Ruhestandsalter unter 65 Jahren indiziert eine vGA. Ebenso sind Pensionszusagen unangemessen und damit als vGA ein-

zustufen, wenn sie dem Berechtigten erstmals in einem Alter gewährt werden, in dem einer ordentlichen Geschäftsleitung üblicherweise eine solche Zusage nicht mehr gewährt werden würde. Zusagen nach Vollendung des 60. Lebensjahres sind daher grundsätzlich als vGA anzusehen. Pensionszusagen, die nicht an die tatsächliche Beendigung der Beschäftigung anknüpfen, sondern „nur“ an das Erreichen des Ruhegehaltsalters sind dagegen nicht unangemessen und damit keine vGA. Zwischen dem Zeitpunkt der Zusage und dem Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand sollten mindestens zehn Jahre liegen. Vordienstzeiten dürfen bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich nicht angerechnet werden. Bei einem nicht beherrschenden Geschäftsführer hingegen kann auch eine Vordienstzeit berücksichtigt werden, wenn der Geschäftsführer zuvor schon mehr als zwölf Jahre im Betrieb war und eine verbleibende Dienstzeit von mindestens drei Jahren hat. Um eine sogenannte Überversorgung auszuschließen, darf die Höhe der Pensionszusage einschließlich etwaiger gesetzlicher

Rentenanwartschaften nicht mehr als 75 Prozent der Aktivbezüge überschreiten. Im Falle einer Überversorgung sind die gebildeten Rückstellungen in Höhe der Überversorgung aufzulösen, also durch Hinzurechnung zum steuerlichen Gewinn zu neutralisieren. Werden die Aktivbezüge während der Dienstzeit herabgesetzt, ist auch eine Kürzung der Pensionszusage anzuraten, um eine Überversorgung aus steuerlicher Sicht auszuschließen.

NEBENLEISTUNGEN

Zu beachten ist, dass auch sämtliche Nebenleistungen vertraglich festzulegen sind. Zu den Nebenleistungen gehören sowohl private Pkw-Überlassung, Spesenerstattung, Abschluss von Versicherungen, private Telefonnutzung als auch die Gewährung von Arbeitgeberdarlehen oder die Zurverfügungstellung von Wohnraum. Die Festlegung hat allerdings nicht zwingend im Geschäftsführervertrag zu erfolgen. Auch die Regelung außerhalb des Vertrages, oder eine konkludente oder mündliche Vereinbarung können anerkannt werden. Ausschlaggebend ist insofern die tatsächliche Handhabung. Grundsätzlich ist jedoch zu einer

klaren, im Voraus zu treffenden Regelung zu raten.

FAZIT

Um verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden, sollten Geschäftsführer darauf achten, keine Vereinbarungen mit der Gesellschaft zu schließen, die einem Fremdvergleich nicht standhalten. Außerdem sollten beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer die vertraglichen Regelungen klar und schriftlich im Vorfeld vereinbaren und diese sodann auch entsprechend durchführen.

AUTORIN

Jana Baumann
Rechtsanwältin,
Wirth Collegen



AUTORIN

Mareike Lühn
Steuerberaterin,
Wirth Collegen

