

# GmbH-Gesellschafter- Geschäftsführer im Steuer-, Sozial- und Arbeitsrecht



Mandanten-Informationen

# GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer im Steuer-, Sozial- und Arbeitsrecht

# Inhalt

## **Vorwort 1**

<b>1</b>	<b>Die GmbH als Vertragspartnerin des Gesellschafter-Geschäftsführers</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>Steuerliche Grundregeln für Geschäftsführungsverträge mit Gesellschaftern</b>	<b>3</b>
2.1	Die Wirkung von Gehaltszahlungen bei GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer	3
2.2	Gehaltshöhe und Zusammensetzung	4
2.2.1	Verdeckte Gewinnausschüttungen	5
2.2.2	Gehaltsanpassungen	5
2.2.3	Mehrfach-Geschäftsführungen oder Geschäftsführung im „Nebenjob“	7
2.3	Wichtige Bestandteile des Entgelts eines Gesellschafter-Geschäftsführers	8
2.3.1	Firmen- und Geschäftswagen	8
2.3.2	Tantiemen und Boni	10
2.3.3	Überstunden und Zusatzarbeit	13
2.3.4	Wettbewerbsverbote	13
2.4	Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer	13
<b>3</b>	<b>Gesellschafter-Geschäftsführer und Sozialversicherung</b>	<b>16</b>
3.1	Die Grundsätze der Sozialversicherungspflicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers	16
3.2	Statusfeststellungsverfahren	17
<b>4</b>	<b>Der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer im Arbeitsrecht</b>	<b>22</b>
4.1	GmbH-Geschäftsführer in der Regel kein arbeitsrechtlicher Arbeitnehmer	22
4.2	Keine Arbeitnehmerschutzgesetze für den GmbH-Geschäftsführer	24
4.3	Absicherung von GmbH-Geschäftsführern bei Mutterschutz, Elternzeit und Pflegezeiten sowie eigener Krankheit	26

## Vorwort

Sie haben es eilig? Dann genügen Ihnen unter Umständen die folgenden drei Informationen:

1. Steuerrechtlich sind Sie als GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer (fast) immer Arbeitnehmer.
2. Arbeitsrechtlich sind Sie als GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer nach deutschem Recht (fast) nie Arbeitnehmer.
3. Sozialversicherungsrechtlich „kommt es darauf an“. Sie können also Arbeitnehmer und damit sozialversicherungspflichtig in allen Bereichen sein oder auch nicht.

Sie sollten sich aber die Zeit nehmen zu überlegen, ob die folgenden fünf Argumente Sie nicht doch überzeugen, diese Mandanteninformation weiterzulesen:

1. Wissen Sie, dass Sie als Gesellschafter-Geschäftsführer, obwohl im wirtschaftlichen Sinn Unternehmer, die Steuervorteile nutzen können, die auch Arbeitnehmer haben?
2. Wissen Sie, dass Sie unter Umständen auch dann Ihr Gehalt versteuern müssen, wenn es Ihnen gar nicht zufließt, etwa weil Sie der GmbH das Gehalt gestundet haben?
3. Wissen Sie, dass Sie als Gesellschafter-Geschäftsführer(in) weder Anspruch auf Mutterschutz oder Elternzeit haben und – sofern Sie diese Zeiten im Anstellungsvertrag vereinbart haben – eigentlich Ihr Amt in dieser Zeit niederlegen müssten?
4. Wissen Sie, dass Sie als Gesellschafter-Geschäftsführer dann, wenn Sie lange „arbeitsunfähig“ krank sind und die GmbH also nicht mehr vertreten können, Ihr Amt niederlegen müssten?
5. Wissen Sie, dass Ihr sozialversicherungsrechtlicher Status seit einiger Zeit sehr(!) genau von den Sozialversicherungsträgern überprüft wird, Sie aber – im Falle eines Falles – wenig bis keinen Schutz etwa vor Arbeitslosigkeit haben, obwohl Sie jahrelang Beiträge einbezahlt haben?

Diese Fragen beantwortet Ihnen diese Mandanteninformation. Wenn Sie dazu oder weitere Fragen haben, kann Ihnen Ihr Steuerberater wertvolle Hinweise geben. Fragen Sie ihn!

# 1 Die GmbH als Vertragspartnerin des Gesellschafter-Geschäftsführers

Eine GmbH darf auch Gesellschafter zu Geschäftsführern bestellen. Eine GmbH kann als juristische Person auch Verträge auch mit ihren Gesellschaftern abschließen.

Trifft die GmbH-Satzung keine Regelung darüber, wer den Anstellungsvertrag des Geschäftsführers schließen oder ändern darf, ist grundsätzlich immer die Gesellschafterversammlung zuständig. Das gilt auch im Fall einer Ein-Personen-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter auch ihr Geschäftsführer ist. Auch er muss, bevor er sein Gehalt erhöht, einen Entschluss fassen und diesen protokollieren und das Protokoll unterschreiben (§ 48 Abs. 3 GmbHG).

Das Geschäftsführungsentgelt wird vertraglich vereinbart. Der Vertrag ist formfrei, jedoch ist Schriftform unbedingt zu empfehlen. Bei geschäftsführenden Gesellschaftern, die die Kapitalmehrheit haben oder Alleingesellschafter sind, ist es unabdingbar, dass Regelungen im Voraus(!), also erst mit Wirkung in der Zukunft, getroffen werden. Werden Gehaltsbestandteile erst im Nachgang vereinbart, erkennt die Finanzverwaltung diese wegen fehlender Rechtsgrundlagen nicht als Betriebsausgabe an, sondern wertet sie als verdeckte Gewinnausschüttung, unabhängig von deren Angemessenheit.

Die Befreiung von den Verboten der Inselfeschäfte (§ 181 BGB) ist regelmäßig in der Satzung zu erteilen und muss in das Handelsregister eingetragen werden.

## **Hinweis**

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer sollte, namentlich, wenn er die GmbH beherrscht, auf jeden Fall von den Verboten der Inselfeschäfte (§ 181 BGB) befreit sein.

Der Geschäftsführungsvertrag mit einem Gesellschafter sollte – aus sozialversicherungs- und arbeitsrechtlicher Sicht – als Anstellungs- oder Dienstvertrag geschlossen werden. Für steuerliche Belange ist die Bezeichnung des Geschäftsführungsvertrags im Grunde nebensächlich, denn die GmbH wird als „Arbeitgeberin“ gesehen, der Gesellschafter-Geschäftsführer als (steuerlicher!) „Arbeitnehmer“. Damit hat die GmbH auch in Bezug auf den Gesellschafter-Geschäftsführer alle Arbeitgeber-Pflichten in Bezug auf die Lohnsteuer und die Sozialversicherung!

### **Wichtig!**

Auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der die GmbH beherrscht, ist steuerlich ein Arbeitnehmer. Damit kann die GmbH ihm – bis auf wenige Ausnahmen – auch steuerfreie Bezüge, die für Arbeitnehmer gedacht sind, ebenso steuerfrei zukommen lassen. Unbedingt zu empfehlen ist, dass diese Gehaltsbestandteile, auch wenn sie steuerfrei ausbezahlt werden können, im Voraus schon im Anstellungsvertrag vereinbart werden. Dies vor allem dann, wenn die GmbH keine weiteren Mitarbeiter hat, anhand derer die Üblichkeit der Zahlung nachgewiesen werden kann.

**Aber Achtung!** Sozialversicherungsrechtlich kann diese steuerliche Gleichstellung mit „richtigen Arbeitnehmern“ schädlich sein, weil sie ein Indiz für die Abhängigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers und damit für die Sozialversicherungspflicht sind.

## 2 Steuerliche Grundregeln für Geschäftsführungsverträge mit Gesellschaftern

### 2.1 Die Wirkung von Gehaltszahlungen bei GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer

Die Bezüge, die ein Gesellschafter-Geschäftsführer für seine Geschäftsführung erhält, sind bei der GmbH Betriebsausgaben und mindern damit sowohl den körperschaft- als auch den gewerbsteuerlichen Gewinn. Jede Vereinbarung zwischen GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer wird deshalb von der Finanzverwaltung genauestens auf Form, Inhalt und Angemessenheit überprüft. Die Finanzverwaltung verlangt also, dass das Gehalt

- aufgrund eines wirksam und formaljuristisch unanfechtbaren Vertrags zu Stande gekommen ist,
- angemessen in der Höhe und Zusammensetzung (→Kapitel 2.2) ist und
- im Voraus so vereinbart wurde und auch so wie vereinbart durchgeführt wird (zumindest dann, wenn der geschäftsführende Gesellschafter die GmbH beherrscht).

Verstößt der (Gesellschafter-)Geschäftsführer hier gegen seine Pflichten, haftet er persönlich für seine eigene Lohnsteuer.

Das Geschäftsführergehalt – inklusive aller weiteren Vergütungsbestandteile, wie etwa Tantiemen – ist Lohnsteuerpflichtig. Wie bei einem „normalen“ Arbeitnehmer muss die GmbH auch vom Geschäftsführer-Entgelt die Lohnsteuer einbehalten und sie pünktlich sowie vollständig ans Finanzamt abführen.

### **Wichtig!**

Da ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, zumal dann, wenn er die GmbH beherrscht, bestimmen kann, wann welches Geld aus der GmbH abfließt, sieht die Finanzverwaltung Gehaltsbestandteile auch dann als zugeflossen – und damit Lohnsteuerpflichtig – an, wenn sie dem Gesellschafter-Geschäftsführer gar nicht ausbezahlt wurden, sondern aus finanzierungstechnischen Gründen in der GmbH verbleiben, etwa auf einem Gesellschafter-Rücklagenkonto. Wer das vermeiden will, muss im Vorhinein(!) entweder eine Verzichtserklärung abgeben oder eine Stundung vereinbaren. Sprechen Sie mit Ihrem Steuerberater über die Folgen einer solchen Entscheidung!

Unregelmäßige oder verzögerte Gehaltszahlungen bergen – selbst wenn sie mit Rücksicht auf mögliche finanzielle Engpässe der GmbH vorgenommen werden – das Risiko der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung, weil der Vertrag nicht wie vereinbart durchgeführt wird. Auswege auch hier: Entweder ein Darlehensvertrag, eine Stundungsvereinbarung oder ein Verzicht.

## 2.2 Gehaltshöhe und Zusammensetzung

Die Höhe und auch die Zusammensetzung des Gesellschafterentgelts für die Geschäftsführung muss einem „Fremdvergleich“ standhalten, damit es steuerlich als Betriebsausgabe anerkannt wird. Es muss also angemessen sein. Für den Fremdvergleich oder die Angemessenheit ist entscheidend, ob die GmbH einem nicht beteiligten Fremdgeschäftsführer ein Gehalt in dieser Höhe und dieser Zusammensetzung zahlen würde, wie sie es dem Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlt. Bei dem nicht angemessenen Teil des Entgelts oder „unübliche“ Vereinbarungen handelt es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen (→*Kapitel 2.2.1*).

### 2.2.1 Verdeckte Gewinnausschüttungen

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine bei der GmbH eintretende Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung,

- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf die Höhe des Gewinns auswirkt und
- nicht in einem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.

Wird auf eine verdeckte Gewinnausschüttung erkannt, werden beim Gesellschafter-Geschäftsführer die Bezüge umgeschichtet von den Einkünften aus nicht selbstständiger Tätigkeit (§ 19 EStG), die er als Geschäftsführer hat, zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), die er bei den Gewinnausschüttungen als Gesellschafter bezieht. Die Versteuerung der Einkünfte auf Kapitalvermögen (Abgeltungsteuer oder Teileinkünfteverfahren) erfolgt dann wie bei den offenen Gewinnausschüttungen.

#### **Wichtig!**

Die Streitigkeiten, die zwischen Finanzverwaltung und GmbHs sowie deren Gesellschafter-Geschäftsführern gerichtlich ausgetragen wurden, füllen bereits jetzt Bibliotheken. Es gibt praktisch keinen Lebensbereich eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der nicht von der finanzamtsseitigen Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung bedroht ist. Sprechen Sie also dann, wenn Sie Ideen haben, wie Sie Ihr Gehalt „optimieren“ könnten, unbedingt vorher(!) mit Ihrem Steuerberater über mögliche steuerliche Nachteile und Gefahren.

### 2.2.2 Gehaltsanpassungen

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer würde sich keine Gehaltserhöhung genehmigen, wenn die GmbH seit Jahren Verluste erwirtschaftet und im Anstellungsvertrag keine Regelung steht, die den Geschäftsführer zur Gehaltserhöhung verpflichtet. Eine solche Gehaltserhöhung ist eine verdeckte Gewinnausschüttung (FG München vom 19.04.1996 – 7 K 2287/92). Wenn im Anstellungsvertrag nichts darüber zu finden ist, wie und wann das Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehalt anzupassen ist und ob – z. B. durch den vermehrten Arbeitseinsatz – auch in Verlustjahren das Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehalt erhöht werden kann, erfolgt die Gehaltsanpassung ohne zivilrechtlichen Grund.

### **Hinweis**

Gehaltsanpassungen und -erhöhungen sollten bereits im Anstellungsvertrag geregelt werden. Eine Möglichkeit ist es zu vereinbaren, dass Höhe und Zusammensetzung des Gehalts spätestens alle drei bis fünf Jahre überprüft und angepasst (an Arbeitsleistung, Erfolg, vermehrten Einsatz, ...) werden. Dabei sollen keine zu großen Zeitabstände gewählt werden, um überproportionale Gehaltserhöhungen mit dem Risiko einer verdeckten Gewinnausschüttung zu vermeiden.

Verzichtet ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit Rücksicht auf die finanzielle Situation der GmbH, also aus gesellschaftsrechtlichen Gründen (etwa, weil er die sonst drohende Insolvenz vermeiden will), ganz oder teilweise auf sein Gehalt, kommt es für die weitere steuerliche Behandlung auf den Zeitpunkt des Verzichts an. Verzichtet er erst dann auf das Gehalt oder auf Teile davon, wenn der Gehaltsanspruch bereits entstanden ist, wird der volle Gehaltszufluss fingiert. Der Gesellschafter-Geschäftsführer muss also den (fiktiven) Zufluss versteuern. Die GmbH ihrerseits muss in diesem Fall eine Gehaltsverbindlichkeit in ihre Bilanz einstellen. Da in diesem Fall beim Gesellschafter-Geschäftsführer ein Zufluss von Arbeitslohn fingiert wird, kann mit seinem Gehaltsverzicht eine verdeckte Einlage gegeben sein.

### **Wichtig!**

Wenn aber der Gesellschafter-Geschäftsführer bereits vor der Entstehung des Anspruchs auf Gehalt verzichtet, wird er unentgeltlich oder teilentgeltlich tätig. In diesem Fall kommt es bei ihm nicht zu einem fiktiven Zufluss von Arbeitslohn. Damit kann es auch nicht zu einer verdeckten Einlage kommen. Sprechen Sie mit unbedingt vor Ihrer Entscheidung mit Ihrem Steuerberater, mit welchen steuerlichen Folgen Sie im Falle eines Falles rechnen müssten.

### 2.2.3 Mehrfach-Geschäftsführungen oder Geschäftsführung im „Nebenjob“

Auch Existenzgründer oder Geschäftsführer mehrerer GmbHs benötigen einen Anstellungsvertrag mit allen Rechten und Pflichten, die ihnen aus der GmbH-Geschäftsführer-Stellung erwachsen.

#### **Hinweis**

Die GmbH-Geschäftsführung kann auch unentgeltlich erfolgen. Allerdings sollte sich der Gesellschafter-Geschäftsführer darüber im Klaren sein, dass seine organschaftlichen Pflichten dennoch bestehen und er für mögliche Verstöße haftet.

Wichtig ist es, die Arbeitszeiten zu regeln, denn die Angemessenheit des Entgelts wird von der Finanzverwaltung – auch – anhand der Arbeitszeiten geprüft. Es ist die Arbeitskraft, die der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH tatsächlich zur Verfügung stellt, mit ins Kalkül einzubeziehen. Wer als Existenzgründer nebenher noch angestellt arbeitet oder Geschäftsführer von zwei oder drei GmbH ist, kann nicht seiner GmbH oder jeder seiner GmbHs 100 % der Arbeitskraft zur Verfügung stellen. Folglich kann er auch nicht 100 % dessen verdienen, was ein Geschäftsführer verdient, der ganztags und ausschließlich die Geschäfte der GmbH führt.

Das Entgelt für Mehrfach-Geschäftsführer oder Existenzgründer in der „Nebengeschäftsführung“ wird in aller Regel mit den Tarifen der Steuerklasse VI, also der Steuerklasse mit der höchsten Abgabenbelastung, abgerechnet. Was für „normale“ Arbeitnehmer gilt, gilt auch hier: Es ist also darauf zu achten, dass diese Steuerklasse in der GmbH oder dem Arbeitsverhältnis eingesetzt wird, in dem das niedrigere Gehalt bezahlt wird.

Die Finanzverwaltung erkennt es nicht an, wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der mehrere GmbHs führt, sich nur von einer sein (hohes) Gehalt zahlen lässt und die anderen GmbHs nichts bezahlen. Das Gesamtgehalt, also im Fall der Mehrfachgeschäftsführung das von allen GmbHs zusammengerechnete, muss angemessen sein. Aber auch das Gehalt bei der einzelnen GmbH muss angemessen und so gestaltet sein, dass es die GmbH auch einem fremden, nicht beteiligten Geschäftsführer bezahlen würde.

### **Hinweis**

Nur dann, wenn der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer sozialversicherungspflichtig ist, kann er seine Geschäftsführung auch als Minijobber ausführen. Anders ausgedrückt: Ein alleiniger oder beherrschender GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer kann keine geringfügige Beschäftigung ausüben. Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40a Abs. 2 EStG für das Arbeitsentgelt aus geringfügigen Beschäftigungen im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV oder des § 8a SGB IV setzt eine sozialversicherungsrechtliche Beschäftigung gemäß § 7 SGB IV voraus (BFH vom 09.08.2023 – VI B 1/23). Ein Geschäftsführer, der zugleich alleiniger Gesellschafter ist, erfüllt die in § 7 Abs. 1 SGB IV genannten Voraussetzungen grundsätzlich nicht (BSG vom 03.04.2014 – B 2 U 26/12 R). Das gilt auch dann, wenn es sich um eine Zweitgeschäftsführung handelt. In solchen Fällen ist das erhaltene Entgelt nach der Lohnsteuerklasse VI zu versteuern.

## 2.3 Wichtige Bestandteile des Entgelts eines Gesellschafter-Geschäftsführers

### 2.3.1 Firmen- und Geschäftswagen

Wer als Gesellschafter-Geschäftsführer einen Dienstwagen erhält, den er auch privat nutzen kann, sollte – wegen des Finanzamts – unbedingt zusätzlich zu seinem Anstellungsvertrag einen Vertrag über die Nutzung des Dienstwagens abschließen. Natürlich aber können diese Regelungen auch in den Anstellungsvertrag integriert werden. Wenn vergessen wurde zu dokumentieren, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer den Dienstwagen auch für Privatfahrten nutzen kann, liegt darin eine verdeckte Gewinnausschüttung, gleichgültig, wie hoch oder niedrig die Anzahl der privat gefahrenen Kilometer ist. Nur die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind keine verdeckte Gewinnausschüttung (BFH vom 05.10.1977 – I R 210/75).

Auch serienmäßig hergestellte Fahrzeuge der oberen Preisklasse sind angemessen und betrieblich notwendig, wenn Größe und Umsatz der GmbH sowie Repräsentationspflichten des Geschäftsführers dafür sprechen. Der geldwerte Vorteil der erlaubten Privatnutzung muss versteuert werden. Dazu muss entweder ein Fahrtenbuch mit allen Fahrten geführt werden oder die Versteuerung erfolgt pauschal über die 1 %-Methode. In diesem Fall muss der Gesellschafter-Geschäftsführer pro Monat 1 % des bei der Erstzulassung geltenden Listenpreises zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer (Brutto-Listenpreis) als geldwerten Vorteil versteuern. Der geldwerte Vorteil von 1 % monatlich gilt unabhängig vom Alter des Fahrzeugs. Ausnahme: Das Fahrzeug ist so alt, dass der zu versteuernde geldwerte Vorteil nach der 1 %-Methode höher ist als die gesamten Kosten für das Fahrzeug (Kostendeckelung). Der geldwerte Vorteil kann weder durch eine Beschriftung des Fahrzeugs noch wegen eines privaten Zweitwagens oder wegen der Übernahme von Garagen- oder Treibstoffkosten reduziert werden.

### Hinweis

Wurde vertraglich verboten, das Firmenfahrzeug privat zu fahren, verlangt das Finanzamt den Nachweis, dass die Einhaltung des Verbots überwacht wird. Nur dann sieht es vom Ansatz der 1 %-Methode ab. **Achtung:** Das Nutzungsverbot muss durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen werden. Diese Unterlagen sind zum Privat- oder Lohnkonto zu nehmen. Bei einem Alleingesellschafter-Geschäftsführer oder einem geschäftsführenden Gesellschafter, der mehrheitlich beteiligt ist, erkennt das Finanzamt ein „Nutzungsverbot“, auch wenn es vertraglich vereinbart worden ist, praktisch nie an. Es unterstellt „nach der Lebenserfahrung“ auch eine private Nutzung und verlangt – dann meist mangels Fahrtenbuchs – die pauschale Versteuerung nach der 1 %-Methode.

Kann der Gesellschafter-Geschäftsführer den Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzen, müssen zusätzlich je Entfernungskilometer zwischen Wohnung-Arbeitsstätte 0,03 % des Brutto-Listenpreises als geldwerter Vorteil angesetzt werden.

### 2.3.2 Tantiemen und Boni

Neben einem Fixgehalt haben die weitaus meisten Geschäftsführer auch erfolgsabhängige Bezüge, also in der Regel Tantiemen.

#### **Hinweis**

Es ist es wenig ratsam, wenn der Alleingesellschafter-Geschäftsführer oder der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer mit sich Boni vereinbart. Der Grund ist einfach: Während Tantiemen von vornherein festgelegt werden und danach „nur“ noch berechnet werden müssen, werden Bonus-Regelungen in aller Regel erst im Nachhinein getroffen. Das aber widerspricht der Forderung, dass beherrschende oder alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer ihr Entgelt im Vorhinein vereinbaren müssen.

Nur-Tantiemen werden aus zweierlei Gründen von der Finanzverwaltung routinemäßig als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen. Einmal durch den Fremdvergleich: Kein Nicht-Gesellschafter würde komplett auf ein Fixgehalt verzichten und das Risiko einer Bezahlung rein nach Gewinnanteilen eingehen. Des Weiteren kann die geforderte 75:25-Relation (siehe unten) bei einem Fixgehalt von 0 Euro schon rein rechnerisch nicht eingehalten werden.

#### **Hinweis**

Einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer fließen Einnahmen aus Tantiemeforderungen gegen seine GmbH bereits bei Fälligkeit zu. Fällig wird der Tantiemeanspruch mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart haben.

Ein geringer Prozentsatz der GmbH-Geschäftsführer erhält überhaupt eine Umsatztantieme, und wenn, handelt es sich zumeist um Interims-Fremdgeschäftsführer. Einem Gesellschafter-Geschäftsführer ist nur unter ganz bestimmten Bedingungen, z. B. beim Unternehmensaufbau, zu einer Umsatztantieme zu raten. Der Grund: Umsatztantiemen werden von den Finanzämtern nahezu automatisch als verdeckte Gewinnausschüttung klassifiziert. Soll das Finanzamt die Umsatztantieme eines Gesellschafter-Geschäftsführers anerkennen, muss die Umsatztantieme angemessen sein. Das ist sie nicht, wenn sie nur den erzielten Umsätzen der GmbH abhängt und unabhängig von der Ertragslage zu bezahlen ist. Eine solche Vereinbarung widerspreche dem Gewinninteresse der GmbH.

### **Hinweis**

Es gibt Ausnahmen zu dem strikten Verbot der Umsatz-Tantieme. Befindet sich eine GmbH beispielsweise in einer Aufbau- oder Umbauphase, würde eine Gewinnantantieme ins Leere laufen. In diesem Fall kommt für die Mühen des Gesellschafter ausnahmsweise eine Umsatz-Tantieme in Betracht (BFH vom 12.10.2010 – I B 70/10). Dies gilt auch, wenn der durch die Umsatztantieme begünstigte Gesellschafter-Geschäftsführer Minderheitsgesellschafter ist. Sprechen Sie mit Ihrem Steuerberater über die Möglichkeit einer zumindest temporären Umsatz-Tantieme.

Bei Gewinnantantiemen gilt: Eine GmbH muss das Gehalt ihres Gesellschafter-Geschäftsführers an den eigenen Gewinnaussichten ausrichten (BFH vom 05.10.1994 – I R 50/94). Diese grundsätzlich richtige Einschätzung versah der Bundesfinanzhof mit drei Grenzen:

1. Die Mindestanforderung an die Angemessenheit einer Tantieme ist: Sie darf nicht den Gewinn absaugen. Das Eigenkapital der GmbH muss sich angemessen verzinsen. Der BFH geht von einer (Mindest-) Verzinsung von 10 % aus.
2. Über Tantiemen dürfen nicht mehr als 50 % des GmbH-Gewinns abgeschöpft werden. Diese Grenze gilt auch, wenn die GmbH mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer hat. Lediglich in Ausnahmefällen, etwa während einer Aufbau- oder Restrukturierungsphase, kann mehr als die Hälfte des Jahresüberschusses an Tantiemen steuerlich anerkannt werden.
3. Bei jedem einzelnen Gesellschafter-Geschäftsführer darf die Tantieme höchstens ein Viertel seines Gesamtgehalts ausmachen. Wer eine Tantieme steuerlich unbedenklich vereinbaren will, muss also ausgehend vom vereinbarten Grundgehalt die maximal zulässige Tantiemenhöhe (=

25 %) ermitteln. Der solchermaßen ermittelte Höchstbetrag wird dann mit dem in dem Jahr der Vereinbarung maßgeblichen Jahresüberschuss der GmbH in Beziehung gesetzt.

Der sich daraus ergebende Prozentsatz ist im folgenden Geschäftsjahr als angemessen zu betrachten. Der so ermittelte Tantiemesatz ist anlässlich jeder Anpassung des Geschäftsführergehaltes auf seine Gültigkeit zu überprüfen. Außerdem ist der maßgebliche Höchstsatz spätestens nach Ablauf von drei Jahren auf Grundlage der neuen Werte zu ermitteln.

**Beispiel:** Die AB-GmbH hat zwei in gleicher Höhe beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer A und B. Deren Fixgehalt liegt jeweils bei jährlich 100.000 Euro. Die AB-GmbH hat einen Gewinn in Höhe von 500.000 Euro erwirtschaftet. Für eine mögliche Tantiemevereinbarung müssen die drei oben genannten Grenzen beachtet werden, also:

- 1) Der GmbH muss mindestens eine Verzinsung von 10 %, hier also 50.000 Euro, verbleiben.
- 2) Die gesamten Tantiemen dürfen nicht mehr als 50 % (= 250.000 Euro) betragen.
- 3) A und B dürfen höchstens 25 % ihres Fixgehalts (= 25.000 Euro) als Tantieme beziehen.

Im Beispielfall verbleiben der AB-GmbH nach Abzug der Tantiemen und der Mindestverzinsung und der Tantieme-Höchstgrenze noch 150.000 Euro Gewinn, so dass es keinen Grund gibt, hier eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen.

### Hinweis

Auch wenn die 75:25-Relationen eingehalten wird, sind die Gesamtbezüge im Hinblick auf ihre Angemessenheit zu prüfen. Insoweit kann die 25%ige Tantiemebegrenzung zu einer Kappung führen, obwohl die Gesamtbezüge unterhalb einer angemessenen Vergütung liegen. Sprechen Sie mit Ihrem Steuerberater über solche Gefahren.

Um mögliche verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden, sollte der Anstellungsvertrag des Gesellschafter-Geschäftsführers eine Tantieme nur für den Fall zusagen, dass es die Liquiditätssituation der GmbH zulässt.

### 2.3.3 Überstunden und Zusatzarbeit

Steuerfreie Überstundenzuschläge oder Zuschläge für Nacht-, Feiertags- und Sonntagsarbeit werden für Gesellschafter-Geschäftsführer praktisch nicht mehr anerkannt, vor allem dann nicht, wenn der Geschäftsführer neben einem Fixentgelt auch eine erfolgsabhängige Entgeltkomponente mit der GmbH vereinbart hat.

### 2.3.4 Wettbewerbsverbote

Es ist darauf zu achten, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer von vornherein in der Satzung der GmbH von dem vertraglichen Wettbewerbsverbot, das aus der Treuepflicht der GmbH gegenüber auch für Geschäftsführer gilt, befreit ist (§ 74 ff. HGB). Die Befreiung kann ganz allgemein bereits in der Satzung festgelegt werden oder individuell im Anstellungsvertrag vereinbart werden. Ohne Befreiung ist eine anderweitige Tätigkeit, aber beispielsweise auch eine (Zweit-) Geschäftsführung unter Umständen nicht zulässig, Zahlungen würden ohne Rechtsgrund erfolgen, eine verdeckte Gewinnausschüttung wäre die Folge.

## 2.4 Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer

Die GmbH kann grundsätzlich allen Mitarbeitern, also auch dem GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, eine Pensionszusage für die Zeit seines Ruhestands geben. Dazu wird üblicherweise ein Vertrag geschlossen. Wenn keine anders lautende Regelung in der Satzung getroffen wurde, ist die Gesellschafterversammlung das allein berechnigte Organ, das eine Pensionszusage erteilen und/oder ändern kann. Wird gegen diese Formvorschrift verstoßen, ist die Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung.

#### **Hinweis**

Der Verzicht eines Minderheitsgesellschafters auf Leistungen aus der ihm von seiner Gesellschaft – wie üblich – in der Pensionszusage zugesagten Absicherung seiner Berufsunfähigkeit unter Übernahme der Rückdeckungsversicherung kann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung und gleichzeitig zu einer verdeckten Einlage führen (FG Köln vom 19.03.2024 – 8 K 530/22). Prüfen Sie also im Vorfeld zusammen mit Ihrem Steuerberater, ob eine Pensionszusage unter das BetrAVG fällt oder nicht, und was passieren könnte, wenn – aus welchen Gründen auch immer – Sie für einen Teil der Zusage abgefunden werden sollten oder darauf verzichtet.

Eine Pensionszusage muss, wenn sie steuerlich anerkannt werden soll, ernsthaft vereinbart, angemessen ausgestaltet und vom Berechtigten erdienbar sein. Erdienbar ist eine Pensionszusage nur dann, wenn zwischen Zusage und Eintritt in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen. Die Obergrenze einer angemessenen Altersversorgung liegt bei 75 % der letzten Aktivbezüge. Alles andere würde zu einer steuerlich schädlichen Überversorgung führen. Wenn eine Pensionszusage steuerlich nicht anerkannt wird, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer vor.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer hat durch eine Pensionszusage keinen Zufluss. Er muss die Pension erst dann versteuern, wenn sie ihm zufließt, also erst im Ruhestand.

### **Hinweis**

Pensionszusagen müssen bezahlt werden (können). Wer eine Pensionszusage bis zur Obergrenze aus- oder sogar überreizt, riskiert, dass die Finanzverwaltung mangelnde Ernsthaftigkeit der Vereinbarung unterstellt, da die GmbH dann, wenn die GmbH die Zusage erfüllen müsste, insolvent würde. Dann wird die Zusage lediglich bis zur angemessenen Grenze anerkannt, „überhöht“ gebildete Rückstellungen müssen aufgelöst werden. Rechtlich bleibt aber der Anspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers in der vereinbarten Höhe bestehen.

### **Hinweis**

Streitig ist nach wie vor die Frage, ob die vorzeitige Ablösung einer rückgedeckten Pensionszusage gegenüber einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, die aufgrund einer Krise der GmbH vereinbart wird, zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt oder nicht (anhängiges Verfahren beim BFH, Az.: VIII R 17/23). Die Vorinstanz (FG Münster vom 26.05.2023 – 4 K 3618/18 E) ist der Auffassung, dass bei einer solchen Konstellation keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist.

Arbeitet der Gesellschafter-Geschäftsführer nach seiner Pensionierung weiter für die GmbH – gleichgültig, ob als Berater oder als Angestellter – müssen die Aktivbezüge bei der Höhe der gezahlten Pension berücksichtigt werden. Ist das nicht der Fall, wird die Finanzverwaltung eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellen (BFH vom 23.10.2013 – I R 60/12; BMF-Schreiben vom 18.09.2017 –

IV C 6 – S 2176/074/10006). Allerdings ist der BFH (vom 15.03.2023 – I R 41/19) etwas von dieser strengen Linie abgewichen: Die volle Pension darf im Einzelfall neben einem gekürzten Geschäftsführergehalt gezahlt werden (BFH vom 15.03.2023 – I R 41/19). Auch die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 30.08.2024 – IV C 2 – S 2742/22/10003 :009) hat sich im Großen und Ganzen dieser Sichtweise angenähert: Es liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, soweit die Summe aus Versorgungszahlung und neuem Aktivgehalt das vor Eintritt des Versorgungsfalls gezahlte Aktivgehalt nicht überschreitet.

Arbeitet der Gesellschafter-Geschäftsführer nach der Pensionierung bei „seiner“ GmbH als freier Mitarbeiter weiter – was durchaus möglich ist (BFH vom 23.10.2013 – I R 60/12) – beruhen die Rentenzahlung und das Honorar für die Beratungstätigkeit auf zwei unterschiedlichen Rechtsgrundlagen. Für den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer heißt dies: Er bezieht aus der betrieblichen Altersrente (nachträgliche) Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, das Beratungshonorar gehört – freiberufliche Arbeit vorausgesetzt – zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit, sonst zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

### **Hinweis**

Scheidet der Gesellschafter-Geschäftsführer entgegen den Vereinbarungen in seinem Anstellungsvertrag beim Erreichen der Altersgrenze nicht aus seinem Geschäftsführervertrag aus, liegen die Voraussetzungen für den Bezug der Altersrente nicht vor. Und zwar auch dann nicht, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer zu einem geringeren Gehalt oder sogar ganz umsonst als Geschäftsführer weiterarbeitet.

## 3      Gesellschafter-Geschäftsführer und           Sozialversicherung

Die Sozialversicherung ist eine gesetzliche Pflichtversicherung. Sie wird unabhängig vom Willen der Beteiligten begründet. Kein Arbeitnehmer und auch kein Gesellschafter-Geschäftsführer kann also selbst über die Notwendigkeit des Versicherungsschutzes entscheiden. Es entscheiden ausschließlich die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls – die aber sind im Fall des Gesellschafter-Geschäftsführers durchaus gestaltbar – sofern die anderen Mitgesellschafter mit den Gestaltungsvorschlägen einverstanden sind.

### 3.1      Die Grundsätze der Sozialversicherungspflicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers

Allgemein und damit auch für GmbH-(Gesellschafter-) Geschäftsführer gilt: Sozialversicherungspflichtig ist der, der in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis steht und gegen Arbeitsentgelt beschäftigt ist. Wer solchermaßen beschäftigt ist, gilt als Arbeitnehmer im sozialversicherungsrechtlichen Sinn.

In der Regel bereitet die Prüfung, ob Arbeitsentgelt bezahlt wird, wenig Probleme. Weit schwieriger ist es festzustellen, ob eine abhängige Arbeit verrichtet wird, ob also ein Beschäftigungsverhältnis gegeben ist. Alle Versicherungszweige stellen bei der Prüfung der Pflichtigkeit auf das Vorliegen einer Beschäftigung ab. Beschäftigung ist die nicht selbstständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis (§ 7 Abs. 1 SGB IV). Eine Arbeit ist nicht selbstständig, wenn der Arbeitgeber gegenüber dem „Beschäftigten“ ein Weisungsrecht hat.

Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer sind der Umfang der Kapitalbeteiligung und das Ausmaß des sich daraus für ihn ergebenden Einflusses auf die Gesellschaft das wesentliche Merkmal bei der Abgrenzung von abhängiger Beschäftigung und selbstständiger Tätigkeit (BSG vom 20.02.2024 – B 12 KR 1/22 R). Er muss die GmbH beherrschen. Beherrschen bedeutet aber nicht, dass er den anderen Gesellschaftern seinen Willen aufzwingen kann. Es genügt, wenn er „nur“ ihm unliebsame Beschlüsse verhindern kann. Damit beherrscht ein Gesellschafter die GmbH, wenn er

- 100 % der Anteile hält,
- mehr als 50 % der Anteile hält (und die Satzung in der Regel für Beschlüsse die einfache Mehrheit vorsieht),

- unabhängig von der Höhe seiner Beteiligung ein Vetorecht hat, mit dem er Beschlüsse verhindern kann, oder er
- über eine Sperrminorität verfügt.

Damit ist aber auch klar, dass GmbH-Gesellschafter, die lediglich 50 % der Anteile halten, die GmbH eben nicht beherrschen, weil 50 % keine Mehrheit sind. In einer Zwei-Personen-GmbH, bei der jeder der Gesellschafter 50 % der Anteile hält, sind also beide Gesellschafter-Geschäftsführer versicherungspflichtig (SG Neubrandenburg, Gerichtsbescheid vom 10.09.2024 – S 7 BA 7/23, nicht rechtskräftig, anhängig beim LSG Mecklenburg-Vorpommern unter Az.: L 4 BA 13/24). Anders ausgedrückt: Ein zu 50 % beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer ist sozialversicherungspflichtig, wenn bei einer Pattsituation dem anderen Gesellschafter das Recht zusteht, im Wege einer Stichentscheidung eine Entscheidung in der Gesellschafterversammlung herbeizuführen (SG Landshut vom 11.01.2024 – S 1 BA 23/23).

### **Hinweis**

In vielen Köpfen spukt es noch herum, dass ein Geschäftsführer, der zwar kein Gesellschafter, aber der Einzige mit Sachkenntnissen ist, maßgebenden Einfluss auf die GmbH habe und deshalb praktisch weisungsfrei sei, weshalb er nicht abhängig beschäftigt sei. Die Sachkenntnis war ein Ausfluss der früheren „Kopf-und-Seele-Rechtsprechung“ des BSG. Diese Rechtsprechung wurde mittlerweile vom BSG aufgegeben. Auch solche Geschäftsführer (auch von Familiengesellschaften) sind versicherungspflichtig und es besteht kein Vertrauensschutz in die frühere Rechtsprechung (BSG vom 19.09.2019 – B 12 R 25/18 R).

## 3.2 Statusfeststellungsverfahren

Seit 2005 sind Arbeitgeber verpflichtet, dem Sozialversicherungsträger auch zu melden, wenn es sich bei einem Mitarbeiter um einen GmbH-Geschäftsführer handelt. Nach § 7a SGB IV ist bei der Anmeldung eines Beschäftigten bei der Krankenkasse im Feld „Statuskennzeichen“ der Meldung zur Sozialversicherung eine „2“ einzutragen, wenn es sich um einen geschäftsführenden Gesellschafter einer GmbH handelt. Da die Abgrenzung zwischen selbstständigen und abhängig beschäftigten GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern leicht fehlerbehaftet sein kann und Fehler weitreichende Konsequenzen haben, sollte zur eigenen Rechtssicherheit das Angebot der Deutschen Rentenversicherung

Bund (DRV Bund), den Status kostenlos festzustellen, genutzt werden. Dies muss beantragt werden, erfolgt also nicht „automatisch“.

Dem Antrag auf Statusfeststellung beizufügen ist neben dem Hauptantrag (Formular V0027) die für GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer entwickelte Anlage zum Statusfeststellungsantrag (Formular C0032).<sup>1</sup> Sofern alle Unterlagen vollständig eingereicht werden und sich keine Rückfragen ergeben, beträgt die übliche Bearbeitungszeit ungefähr drei Monate.

### **Hinweis**

Die Aufwendungen, die einem (Gesellschafter-)Geschäftsführer im Zusammenhang mit dem Statusfeststellungsverfahren entstanden sind, können als Werbungskosten in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden (BFH vom 06.05.2010 – VI R 25/09).

Ist es das Ziel, frei in der Sozialversicherung zu sein, sollte Folgendes im Gesellschafts- respektive Anstellungsvertrag widerspruchsfrei deutlich geregelt sein:

- Befreiung des Gesellschafter-Geschäftsführers von den Selbstkontrahierungsverboten (§ 181 BGB),
- weisungsfreie Entscheidung des Gesellschafter-Geschäftsführers hinsichtlich Art, Zeit, Ort und Dauer der Tätigkeit für die GmbH,
- keine Beschränkungen der Geschäftsführungsbefugnis des Gesellschafter-Geschäftsführers durch eine Geschäftsordnung oder Beiratsordnung,
- keine Zustimmungs- oder Genehmigungspflicht für wichtige Entscheidungen,
- weisungsfreie Gestaltung des Urlaubs durch den Gesellschafter-Geschäftsführer,
- Abberufung als Geschäftsführer nur aus wichtigem Grund möglich,
- erfolgsabhängiges Geschäftsführer-Entgelt neben einem Fixum.

---

<sup>1</sup> Die Formulare können auf der Seite der DRV Bund heruntergeladen werden: <https://t1p.de/vfzg> (Stand: 25.07.2025).

### **Hinweis**

Es ist in solchen Fällen dringend zu empfehlen, sich über die freiwillige Vorsorge für Krankheit und Alter sowie eine mögliche Insolvenz Gedanken zu machen. Für die wenigsten dürfte eine freiwillige Versicherung über die „normalen“ Sozialversicherungsträger auf „den ersten Blick“ sinnvoll erscheinen. Dennoch sollten Sie sich hier unabhängig beraten lassen – allerdings nicht von Ihrem Steuerberater, denn der darf keine Rechtsberatung leisten.

### **Wichtig!**

Früher war der Vorteil des Statusfeststellungsverfahrens der DRV Bund, dass mit ihr verbindlich gegenüber allen Sozialversicherungsträgern geklärt wurde, ob ein GmbH-Geschäftsführer als abhängig beschäftigt und damit sozialversicherungspflichtig oder selbstständig und damit sozialversicherungsfrei ist. Seit dem 01.04.2022 wurde das Verfahren dahingehend geändert, dass sich die DRV Bund lediglich auf die Feststellung konzentriert, ob derjenige, für den angefragt wurde, abhängig beschäftigt oder selbstständig ist. Die Entscheidung über die Versicherungspflicht in den einzelnen Zweigen der Sozialversicherung ist seither den jeweiligen Einzugsstellen überlassen, die für die Beiträge und Meldungen zuständig sind.

Wer mit dem vom DRV Bund festgestellten Status nicht einverstanden ist, dem bleibt der Sozialgerichtsweg. Eine Klage vor einem Sozialgericht ist in aller Regel recht langwierig und es dauert meist bis zu zwei Jahren, bis ein Urteil gefällt wird.

### **Hinweis**

Wenn Sie die Lohn- und Gehaltsabrechnungen und -buchungen ausgelagert haben, dann müssen Sie wissen, dass weder für einen Lohnbuchhalter noch einen Steuerberater eine eigene Pflicht zur sozialversicherungsrechtlichen Beratung besteht. Lohnbuchführung ist keine Rechtsberatung, sondern eine Hilfeleistung bei der Erfüllung der Buchführungspflichten. Demzufolge ist das Schweigen bei Zweifeln über den sozialversicherungsrechtlichen Status zwar eine Pflichtverletzung, aber nichts, was schadensersatzpflichtig macht (BGH vom 08.02.2024 – IX ZR 137/22). Hätte die GmbH einem Anwalt den Auftrag erteilt, die Sozialversicherungspflichten des oder der Gesellschafter-Geschäftsführer zu prüfen, sähe das anders aus. Der müsste prüfen und für seine Antwort haften, wenn er falsch läge. Hat aber die Person oder Kanzlei, die (nur) die Lohnbuchführung macht, darauf hingewiesen, dass der Status geprüft werden sollte, dann ist das, sofern die GmbH das dann nicht tut, eine Sache in ihrer eigenen Verantwortung – mit der möglichen Konsequenz, dass Nachzahlungen an die DRV bezahlt werden müssen (OLG Frankfurt vom 29.03.2023 – 4 U 133/22).

Wird ein GmbH-(Gesellschafter-)Geschäftsführer als sozialversicherungspflichtig eingestuft, muss die GmbH von seinem Gehalt Sozialversicherungsbeiträge einbehalten. Für die Berechnung der abzuführenden Sozialversicherungsbeiträge gelten die jeweiligen Beitragsbemessungsgrößen und -grenzen. Außerdem muss die GmbH die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung leisten. Tut sie das nicht, obwohl der Geschäftsführer sozialversicherungspflichtig ist, haftet sie als Arbeitgeberin für die nicht abgeführten Beiträge.

Das kann zu der „absurden“ Situation führen, dass der Geschäftsführer als Organ dann, wenn er die Nichteinbehaltung und in der Folge die Nichtabführung seiner eigenen Sozialversicherungsbeiträge verschuldet hat, persönlich haftet. Das Risiko der Haftung ist hoch: Die GmbH haftet bis zur Verjährung (30 Jahre) als Arbeitgeberin für die richtige Berechnung der Beiträge und deren Abführung. Bejaht dagegen die GmbH die Sozialversicherungspflicht ihres Gesellschafter-Geschäftsführers, obwohl er es nicht ist, zahlt sie Arbeitgeberbeiträge, ohne dazu verpflichtet zu sein. Wird der Fehler aufgedeckt, werden lediglich die nicht verjährten Beiträge – da sind in der Regel die der letzten vier Jahre – erstattet.

Die zu Unrecht bezahlten Arbeitgeberbeiträge stehen der GmbH als Arbeitgeberin zu, die zu Unrecht bezahlten Arbeitnehmerbeiträge dem Gesellschafter-Geschäftsführer selbst.

### **Hinweis**

Im Auge zu behalten sind hier die steuerlichen Konsequenzen der Rückzahlung, da möglicherweise der Sonderausgabenabzug zu korrigieren ist.

Dass die rückerstatteten Arbeitnehmeranteile dem GesellschafterGeschäftsführer zustehen, gilt auch in der Insolvenz der GmbH.

### **Hinweis**

Auch wer als Sozialversicherungspflichtiger jahrelang in die Arbeitslosenversicherung eingezahlt hat, kann nicht sicher sein, im Falle der Arbeitslosigkeit auch tatsächlich Hilfe zu erhalten. Denn die Arbeitsagentur prüft erst bei tatsächlicher Arbeitslosigkeit, ob überhaupt Sozialversicherungspflicht bestanden hatte. Wird das verneint – was bei Gesellschafter-Geschäftsführern recht häufig der Fall ist – besteht trotz teilweise jahrelanger Beitragszahlungen kein Anspruch auf Arbeitslosengeld. Lediglich die nicht verjährten Beiträge – in der Regel die der letzten vier Jahre – können zurückgefordert werden.

## 4 Der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer im Arbeitsrecht

Es gibt keine gesetzliche Definition des Arbeitnehmers oder des Beschäftigten. In der Rechtsprechung (BAG, BGH, BSG und EuGH) gibt es Arbeitnehmer-Definitionen mit teilweise erheblichen Unterschieden. Allen gemeinsam sind die Merkmale „fehlendes Unternehmerrisiko“ und „persönliche Abhängigkeit“ als mit die wichtigsten Kriterien.

### 4.1 GmbH-Geschäftsführer in der Regel kein arbeitsrechtlicher Arbeitnehmer

Bei der Beurteilung, ob eine Person persönlich abhängig ist, sind das gesamte Tätigkeitsbild und die tatsächlichen Verhältnisse ausschlaggebend. Es kommt nicht darauf an, wie die Vertragsparteien den Vertrag bezeichnen oder ob sie überhaupt einen Vertrag geschlossen haben, denn zum GmbH-Geschäftsführer wird man bestellt.

Ein GmbH-Geschäftsführer hat zwar in aller Regel einen Dienst- oder Anstellungsvertrag, der seine wirtschaftliche Geschäftsführung regelt, aber er ist durch die Bestellung gleichzeitig auch Organ der Gesellschaft und nimmt damit auch die Belange der GmbH als Arbeitgeberin wahr. Aufgrund dieser Doppelstellung ist in aller Regel die Arbeitnehmereigenschaft eines GmbH-Geschäftsführers zu verneinen. Zu diesem Schluss kommt man (auch) über die Gerichtszuständigkeit. § 5 Abs. 1 Satz 3 Arbeitsgerichtsgesetz (ArbGG) sagt klar und deutlich: *„Als Arbeitnehmer gelten nicht in Betrieben einer juristischen Person oder einer Personengesamtheit Personen, die kraft Gesetzes, Satzung oder Gesellschaftsvertrags allein oder als Mitglieder des Vertretungsorgans zur Vertretung der juristischen Person oder der Personengesamtheit berufen sind.“*

Auch die Rechtsprechung des BGH ist eindeutig: Ein GmbH-Geschäftsführer kann als Organ kein Arbeitnehmer der GmbH sein. Im Prinzip sieht das auch das BAG so. Aber nach dessen Rechtsprechung kann ein GmbH-Geschäftsführer ausnahmsweise Arbeitnehmer sein, wenn er die dazu notwendigen Voraussetzungen erfüllt, wenn er also von der GmbH persönlich abhängig ist. Das ist dann der Fall, wenn er in den Betrieb der GmbH eingegliedert ist und wenn er von Weisungen (der Gesellschafterversammlung) abhängig ist. Diese Kriterien ähneln denen der Sozialversicherung, was logisch ist, da sich die Pflichtigkeit in der Sozialversicherung auch an der Arbeitnehmereigenschaft festmacht. Konkret heißt das:

- Ein beherrschender GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer ist nie Arbeitnehmer (s)einer GmbH. Beherrschend ist jemand, dessen Geschäftsanteil so groß ist oder dessen Stimmrecht so ausgestaltet ist (Vetorecht/Sperrminorität), dass er „maßgeblichen Einfluss“ auf die GmbH und deren Entscheidungen hat. In der Regel kann man davon ausgehen, dass jemand, der mehr als 50 % der Anteile hält, die GmbH beherrscht.
- Ein Minderheiten-Gesellschafter-Geschäftsführer oder Fremdgeschäftsführer ist nur dann Arbeitnehmer der GmbH, wenn er nicht selbstverantwortlich über Zeit und Ort seiner Arbeitsleistung entscheiden kann.

Als Arbeitnehmer sind also nur die GmbH-Geschäftsführer anzusehen, die keine oder nur so geringe Geschäftsanteile besitzen, dass sie keinen Einfluss auf die Gesellschafterversammlung haben, und die von den (übrigen) Gesellschaftern regelmäßig im Hinblick auf Inhalt, Zeit und Ort der Arbeit überwacht und bei Verstößen zur Ordnung gerufen werden können.

### **Wichtig!**

Nach Unionsrecht werden GmbH-Geschäftsführer nahezu regelmäßig als Arbeitnehmer im arbeitsrechtlichen Sinn angesehen (EuGH vom 11.11.2010 – C-232/09; Danosa). Denn der EuGH macht die Arbeitnehmereigenschaft an der Weisungsgebundenheit fest. Ein Arbeitnehmer ist die Person, die während einer bestimmten Zeit für eine andere nach deren Weisung Leistungen erbringt, für die sie als Gegenleistung eine Vergütung erhält. Die Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers wird aus der Möglichkeit der Gesellschafter geschlossen, einen nicht willfährigen Geschäftsführer jederzeit von seinem Amt abberufen zu können (§ 38 Abs. 1 GmbHG), falls die Satzung keine anderslautende Regelung enthält.

In vielen Dienstverträgen sind in umfangreicher Zahl zustimmungspflichtige Geschäfte enthalten. Andere Geschäftsführer werden als Organvertreter lediglich vorgeschoben. Bei solchen Geschäftsführern ist nach der EuGH-Rechtsprechung die Arbeitnehmereigenschaft gegeben.

### **Hinweis**

Nach § 1 Abs. 1 MiLoG hat jede Arbeitnehmerin und jeder Arbeitnehmer Anspruch auf Mindestlohn. Um Mindestlohn beanspruchen zu dürfen, muss also die Arbeitnehmereigenschaft gegeben sein, was bei einem GmbH-Geschäftsführer nach deutschem Recht – im Gegensatz zum Unionsrecht – praktisch nicht der Fall ist. Anders ausgedrückt: Ein GmbH-Geschäftsführer darf auch für einen Stundenlohn unter dem gesetzlichen Mindestlohn arbeiten, ohne dass sich die GmbH hier haftbar macht.

## 4.2 Keine Arbeitnehmerschutzgesetze für den GmbH-Geschäftsführer

Da der Geschäftsführer kein arbeitsrechtlicher Arbeitnehmer ist, gilt in Bezug auf seine „arbeitnehmerähnlichen“ Rechte nur das, was er im Anstellungsvertrag vereinbart hat. Weitere oder andere Arbeitnehmer-Rechte hat der GmbH-Geschäftsführer nicht.

In der Praxis wird Bestellung meist gleich gesetzt mit Anstellung und Abberufung oder Amtsniederlegung mit Kündigung. Rechtlich betreffen Bestellung sowie Abberufung oder Amtsniederlegung das Außenverhältnis, also die Fähigkeit des Geschäftsführers, die GmbH rechtswirksam nach außen zu vertreten. Anstellung und Kündigung dagegen betreffen das Innenverhältnis, also die Beziehung des Geschäftsführers zur GmbH und den (übrigen) Gesellschaftern. Empfehlenswert ist, im Anstellungsvertrag die Korrelationen zwischen Bestellung und Anstellung sowie Abberufung/Amtsniederlegung (auch aus wichtigem Grund) und Kündigung (auch außerordentliche) zu regeln. Ohne gesonderte Regelung im Anstellungsvertrag kann ein GmbH-Geschäftsführer jederzeit ohne Angabe von Gründen aus dem Amt abberufen werden. Es ist aber möglich, die Abberufung auf wichtige Gründe zu beschränken.

### **Hinweis**

In einer Zwei-Personen-GmbH mit einer 50:50-Beteiligung ist eine Abberufung des (anderen) Gesellschafter-Geschäftsführers ohnehin nur aus wichtigem Grund möglich, denn sonst könnte der Betroffene seine Abberufung mit seinem Stimmrecht verhindern. Was ein „wichtiger Grund“ ist, sollte beispielhaft am besten schon in der GmbH-Satzung geregelt werden. Diese Beispielfälle werden zwar nie „genauso“ eintreten, aber sie sind Indizien dafür, was die Gesellschafter zu Beginn als „wichtige Gründe“ gemeint hatten. Der Grund für diese Vorsichtsmaßnahme: Der Gesellschafterbeschluss über die Abberufung eines der Gesellschafter-Geschäftsführer aus wichtigem Grund ist nicht sofort wirksam, sondern seine Wirksamkeit hängt davon ab, dass der ins Feld geführte wichtige Grund auch tatsächlich existierte. Tat er das, ist die Abberufung wirksam, sobald der Beschluss dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugegangen ist. Wenn aber kein wichtiger Grund vorlag, ist die Abberufung von Anfang an (ex tunc) nichtig, also unwirksam.

Ohne vertragliche Regelung stehen den Hinterbliebenen des Geschäftsführers bei dessen Tod keine Gehaltszahlungen mehr zu. Auch die Tantiemen müssen nur anteilig bis zum Zeitpunkt des Todes gewährt werden.

Tarifleistungen müssen im Anstellungsvertrag vereinbart werden, damit auch der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Genuss kommt.

Einer GmbH-Geschäftsführerin steht ohne entsprechende vertragliche Regelungen weder Mutterschutz noch Elternzeit zu.

Im Anstellungsvertrag sollten zu der Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall unbedingt die entsprechenden Regelungen getroffen werden. Als zumindest moralische „Untergrenze“ können hier die Regelungen angesehen werden, die dem Schutzniveau des Entgeltfortzahlungsgesetzes entsprechen (Entgeltfortzahlung bis zu sechs Wochen). Vereinbart wird aber oft ein darüber hinausgehender Anspruch, etwa auf Entgeltfortzahlung bis zu drei oder sechs Monaten. Des Weiteren kann und sollte der Anspruch auf Übernahme der Kosten für eine Krankenversicherung, zumindest in Höhe des für einen Arbeitnehmer aufzuwendenden Zuschusses vereinbart werden.

### 4.3 Absicherung von GmbH-Geschäftsführern bei Mutterschutz, Elternzeit und Pflegezeiten sowie eigener Krankheit

Durch das bereits am 01.05.2015 in Kraft getretene „Erste Führungspositionen-Gesetz“ (FüPoG) sollte der Anteil von Frauen an Führungspositionen auch in der Privatwirtschaft signifikant erhöht werden. Das „Zweite Führungspositionen-Gesetz“ (FüPoG II), das seit 2021 gilt, sollte die Wirksamkeit des FüPoG I erhöhen und die bestehenden Regelungen weiterentwickeln. Entgegen dem ersten Anschein kann das FüPoG II über seine Wirkung bei mitbestimmten GmbHs durchaus auch für alle GmbHs, die eine Geschäftsführerin im gebärfähigen Alter haben, Auswirkungen zeitigen.

#### **Hinweis**

Anspruch auf arbeitsfreie Zeiten wegen des Mutterschutzes haben (arbeitsrechtliche) Arbeitnehmerinnen in der Regel sechs Wochen vor und acht Wochen nach der Geburt. GmbH-Geschäftsführerinnen haben mangels Arbeitnehmereigenschaft keinen Anspruch auf diese arbeitsfreien Zeiten, können sie sich aber in ihrem Dienstverträgen ausbedingen. Sie können aber auch andere Zeiten vereinbaren.

#### **Hinweis**

Während der höchstens dreijährigen Elternzeit haben Arbeitnehmer Anspruch auf unbezahlte Freistellung von der Arbeit. Dieser Anspruch auf Elternzeit gilt mangels Arbeitnehmereigenschaft nicht für GmbH-Geschäftsführer. Nach FüPoG II können jetzt allerdings die Organmitglieder, die zur Elternzeit berechtigt sind, eine Auszeit von der Bestellung bis zu drei (und bis zu zwölf) Monaten verlangen.

Das Problem ist, dass GmbH-Geschäftsführer ihre GmbH immer(!) vertreten können müssen. Das aber wiederum kann eine Geschäftsführerin, die entweder in Mutterschutz oder in Elternzeit ist, nicht. Letzteres gilt natürlich auch für den GmbH-Geschäftsführer, der in Elternzeit ist. Ist eine Geschäftsführerin in Mutterschutz oder Elternzeit, kann sie die GmbH nicht vertreten. Die Folge ist (immer

noch): Sie muss ihr Amt niederlegen oder abberufen werden – beides in einer „normalen“ GmbH ohne Garantie dafür, danach wieder berufen zu werden.

Mit dem FÜPoG II wurde nun zur Absicherung der Geschäftsführerin während des Mutterschutzes und der Elternzeit (und auch des Geschäftsführers in Elternzeit) das Recht auf Widerruf der Bestellung zur Geschäftsführung sowie eine zugesicherte Neubestellung nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums – je nachdem, ob Mutterschutz oder Elternzeit, aber auch Pflegezeit und eigene Krankheit – geschaffen (§ 38 Abs. 3 GmbHG).

### **Wichtig!**

Diese Regelung gilt nur für mehrköpfige Geschäftsführungsgremien, nicht(!) für Einzel-Geschäftsführer(innen).

Beantragt der Geschäftsführer den Widerruf seiner Bestellung gemäß § 38 Abs. 3 GmbHG, muss ihm zugesichert werden, dass die Wiederbestellung nach einem Zeitraum von bis zu drei Monaten entsprechend seines Verlangens vorgenommen wird.

### **Hinweis**

Hat der GmbH-Geschäftsführer seinen Anspruch auf Elternzeit nicht im Dienstvertrag vereinbart, hat er keinen Anspruch darauf. Es obliegt in diesem Fall der Gesellschafterversammlung einen Beschluss darüber zu fassen, ob die Organbestellung widerrufen wird oder nicht. Die Gesellschafterversammlung kann sich weigern, sofern ein wichtiger Grund gegeben ist. Dann hat der Geschäftsführer keinen Anspruch auf Elternzeit oder deren Verlängerung. Als möglicher – aber unter Umständen folgenschwerer – Ausweg bleibt in solchen Fällen die Amtsniederlegung.

**Wichtig!**

Der Widerruf der Bestellung muss ins Handelsregister eingetragen werden. Dasselbe gilt, wenn die betreffende Person nach Mutterschutz oder Elternzeit oder Pflegezeit oder Wiedergesundung erneut zur Geschäftsführung bestellt wird. Auch die erneute Bestellung ist zur Eintragung im Handelsregister anzumelden. Es gelten die gesetzlichen oder satzungsmäßigen Formalien wie für jede Geschäftsführerbestellung: Es muss also ein entsprechender Beschluss in der Gesellschafterversammlung gefasst werden.

Ulf Schmitt & Partner mbB, E.T.A.-Hoffmann-Str. 3, 96047 Bamberg

Telefon: 0951 980 440, Telefax: 0951 980 4450

E-Mail: [info@steuerkanzlei-schmitt.de](mailto:info@steuerkanzlei-schmitt.de), Internet: [www.steuerkanzlei-schmitt.de](http://www.steuerkanzlei-schmitt.de)