

Praxishandbuch

GmbH- Geschäftsführer

Tantieme

**Teilhabe am GmbH-Gewinn
ohne Ärger mit dem
Finanzamt**

Informationen zum Praxishandbuch GmbH-Geschäftsführer finden Sie im Internet

WWW.GMBH-GESCHAFTSFUEHRER.COM

Teilhabe am GmbH-Gewinn ohne Ärger mit dem Finanzamt

DARUM GEHT ES:

Der Gewinn der GmbH steht nicht dem Geschäftsführer, sondern den Gesellschaftern zu. Mit einer Tantiemvereinbarung sichern Sie sich aber auch als Geschäftsführer eine finanzielle Beteiligung am Erfolg der GmbH – an dem Sie ja maßgeblichen Anteil haben. Bis zu 50 % des Gewinns können Sie sich als attraktiven Gehaltsbestandteil auszahlen lassen. Aber Vorsicht: Sind Sie nicht nur Geschäftsführer, sondern auch Gesellschafter Ihrer GmbH, müssen Sie besondere Einschränkungen beachten. Sonst droht Ärger mit dem Finanzamt. Lesen Sie in diesem Beitrag, wie Sie Ihre Tantieme rechtssicher und steuerlich optimal gestalten.

IHR AUTOR:

Stefan Steinhoff, Bensheim, Diplom-Kaufmann (FH) und Steuerberater bei der sfh Steuerberatung in Bensheim, ist selbst Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH. Die sfh Steuerberatung betreut Gesellschaften aller Rechtsformen und Größen sowie deren Gesellschafter.

DIE THEMEN:

- ▶ Warum eine Tantieme als Geschäftsführervergütung attraktiv ist .. 2
- ▶ Verstöße gegen Tantiemeregeln: Die teuren Folgen 3
- ▶ Wie Sie eine Gewinntantieme rechtssicher vereinbaren 5
 - ▶ 1. Zivilrechtlich wirksamer Vertrag 5
 - ▶ 2. Steuerrechtliche Formvorschriften 6
 - ▶ 3. Beachten Sie die Angemessenheitsgrenze 12
- ▶ So lassen Sie sich die Tantieme auszahlen 14
- ▶ Alternativen zur Gewinntantieme 15
 - ▶ Wann eine Umsatztantieme zulässig sein kann 15
 - ▶ Nur-Tantieme unter außergewöhnlichen Umständen 16
 - ▶ Zielabhängige Prämien 17
 - ▶ Garantietantieme mit Mindestvergütung 18

► Warum eine Tantieme als Geschäftsführervergütung attraktiv ist

Die Kombination fester mit variablen Gehaltsbestandteilen findet sich in vielen Geschäftsführerverträgen. Neben einem Fixgehalt sehen Gehaltsvereinbarungen vermehrt gewinnabhängige oder an andere Erfolgsziele gekoppelte Vergütungsbestandteile vor – oft in Form einer Tantieme.

Verantwortung und Einsatz werden belohnt

Beitrag zum Geschäftserfolg

Steht der GmbH-Gewinn normalerweise den Gesellschaftern zu, sichern Sie sich mit einer Tantieme in Ihrer Funktion als Geschäftsführer ebenfalls einen Anteil daran. Das ist nur konsequent, weil Sie als Geschäftsführer entscheidend für den geschäftlichen Erfolg Verantwortung tragen. Je nach Vereinbarung können Sie mit einer Gewinnantime bis zu 50 % des Gewinns vor Steuern als Gehaltsbestandteil erhalten.

Z. B.

BEISPIEL: Der Geschäftsführer der T-GmbH erhält ein festes Jahresgehalt von 100.000 € sowie eine Tantieme in Höhe von 25 % des Gewinns vor Steuern und Tantieme. Beläuft sich der Gewinn auf 50.000 €, bekäme er zusätzlich zum Festgehalt 12.500 € als variable Vergütung.

Gesellschafter-Geschäftsführer profitieren

Tantiemen mindern die Steuerlast

Auch wenn Sie nicht nur Geschäftsführer, sondern zusätzlich Gesellschafter sind, hat eine Tantieme für Sie finanzielle Vorteile. Sie mindert als Betriebsausgabe den Gewinn und damit die Steuerbelastung der GmbH. Gewinnausschüttungen sind dagegen keine Betriebsausgaben. Indem Sie einen Teil des Gewinns als Tantieme ausgezahlt bekommen, können Sie Ihre Vergütung deshalb insgesamt erhöhen.

Z. B.

BEISPIEL: Ist der Geschäftsführer der T-GmbH gleichzeitig alleiniger Gesellschafter, erhält er bei einem GmbH-Gewinn von 50.000 € und einer Tantieme von 12.500 € insgesamt folgende gewinnabhängige Auszahlungen: ►

	Ohne Tantieme	Mit Tantieme
Gewinn vor Steuern	50.000 €	37.500 €
Steuerbelastung (30 %)	15.000 €	11.250 €
Gewinnausschüttung	35.000 €	26.250 €
Tantieme + Gewinnausschüttung	35.000 €	38.750 €

► Verstöße gegen Tantiemeregeln: Die teuren Folgen

Wenn Sie als Geschäftsführer an Ihrer GmbH mehrheitlich beteiligt sind, prüft das Finanzamt Tantiemen äußerst kritisch. Es will verhindern, dass eine Tantieme nur dazu dient,

Gehalt statt Gewinn

- ⊕ Gewinnansprüche der Gesellschafter (die nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden)
- ⊕ in Gehaltsansprüche (die als Betriebsausgaben die Steuerbelastung der GmbH verringern) umzuwandeln.

Sollte das der Fall sein, werden Tantiemen in verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) umqualifiziert.

Auswirkungen auf Ebene der GmbH

Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung erkennt das Finanzamt die Betriebsausgaben für die Tantieme ab. Dadurch erhöht sich der Gewinn. Es kommt zu Steuernachforderungen.

BEISPIEL: Die T-GmbH erzielt einen Gewinn von 100.000 € vor Steuern, der Geschäftsführer erhält ein Jahresgehalt von insgesamt 200.000 €, von denen 100.000 € nachträglich als verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert werden. Die Steuerbelastung der GmbH wird mit 30 % (KSt. + SolZ. + GewSt.) angenommen: ▶



	Ohne vGA	Mit vGA
Gewinn vor Steuern	100.000 €	100.000 €
Umqualifizierung der Tantieme (= 100.000 €)	—	100.000 €
Gewinn vor Steuern nach vGA	—	200.000 €
Steuerbelastung	30.000 €	60.000 €

Durch die Umqualifizierung der Tantieme in eine verdeckte Gewinnausschüttung erhöht sich die Steuerbelastung der GmbH um 30.000 €.

Auswirkungen auf Ebene der Gesellschafter

Verringerte Steuerbelastung

Auf Gesellschafterebene verringert sich die Steuerbelastung dagegen. Denn die Tantieme wird zu Einkünften aus Kapitalvermögen umqualifiziert. Darauf wird lediglich der Abgeltungsteuersatz von 25 % zzgl. SolZ. und ggf. KiSt. angewendet, sofern das Optionsrecht zum Teileinkünfteverfahren nicht genutzt wird. Tantiemen werden dagegen als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit mit bis zu 42 % zzgl. SolZ. und ggf. KiSt. besteuert.

Z. B.

BEISPIEL: In Fortführung des Beispiels oben wirkt sich die Umqualifizierung zur verdeckten Gewinnausschüttung auf Gesellschafterebene wie folgt aus:

	Ohne vGA	Mit vGA
Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit	200.000 €	100.000 €
Gewinnausschüttung (Kapitaleinkünfte)	—	100.000 €
42 % ESt. auf Lohneinkünfte ohne SolZ.	84.000 €	42.000 €
25 % Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte	0 €	25.000 €
Steuerbelastung	84.000 €	67.000 €

Durch die Umqualifizierung von 100.000 € in eine verdeckte Gewinnausschüttung reduziert sich die Einkommensteuerbelastung für den Gesellschafter-Geschäftsführer um 17.000 €.

▣ **Wie Sie eine Gewinntantieme rechtssicher vereinbaren**

Für eine Tantieme gibt es weder eine gesetzliche Vorgabe noch haben Sie als Geschäftsführer einen gesetzlichen Anspruch darauf. Die Ausgestaltung einer Tantiemvereinbarung bleibt also prinzipiell Ihnen und der GmbH überlassen. Allerdings machen Fiskus und Finanzgerichte für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer dezidierte Vorgaben.

1. Zivilrechtlich wirksamer Vertrag

Im Steuerrecht gelten bei Verträgen zwischen einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund der personellen Verflechtung verschärfte Anforderungen bezüglich der Anerkennung schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen. Grundvoraussetzung ist, dass die Verträge zivilrechtlich wirksam sind und eine Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB vereinbart wurde.

Zwar wäre eine Tantiemvereinbarung zivilrechtlich auch wirksam, wenn sie nur mündlich getroffen würde. Ebenso könnte die tatsächliche Durchführung (bspw. Auszahlung und Lohnsteuerabführung) ein Indiz für eine mündliche Vereinbarung sein. Die Tantieme sollte aber entweder im Geschäftsführervertrag oder – wenn sie erst später vereinbart wird – durch Gesellschafterbeschluss in einer Gesellschafterversammlung vereinbart und schriftlich festgehalten werden. Nur so können Sie Ihre Vereinbarungen gegenüber dem Finanzamt nachweisen.

**Schriftliche
Abfassung**

T!PP

Auch wenn ein schriftlicher Vertrag zivilrechtlich nicht erforderlich ist: Es gibt kein besseres Beweismittel als einen unterschriebenen Vertrag, der auf Verlangen vorgelegt werden kann. Und auch, um Streitigkeiten zwischen Ihnen als Geschäftsführer und (Mit-)Gesellschaftern zu vermeiden, sollten alle Leistungsbeziehungen schriftlich dokumentiert werden.

2. Steuerrechtliche Formvorschriften

Dazu kommen bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern weitere Formvorschriften, die Tantiemevereinbarungen zwingend zu erfüllen haben. Sie müssen

- ☉ im Voraus vereinbart,
- ☉ klar und eindeutig formuliert und
- ☉ tatsächlich durchgeführt werden.

Vereinbarung im Voraus

Rückwirkungs- verbot

Eine Tantiemevereinbarung muss vor Beginn des Geschäftsjahres getroffen werden, für das sie gelten soll. Wird sie erst im Laufe eines Geschäftsjahres vereinbart, gilt sie nur für die Zukunft, nicht aber für die Vergangenheit. Eine Tantieme stünde Ihnen dann also nur anteilig zu. In diesem Zusammenhang spricht man im Steuerrecht von einem „Rückwirkungsverbot“.

Z. B.

BEISPIEL: Die T-GmbH vereinbart mit ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer am 1.7. für das laufende Geschäftsjahr eine Tantieme in Höhe von 30 % des Gesamtjahresgewinns vor Steuern. Sie soll am 1.7. des Folgejahres zahlbar sein.

Das Finanzamt erkennt die Vereinbarung für die erste Jahreshälfte nicht an. Dieser Teil der Tantieme wird als verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert. Das die Tantiemezahlung erst im Folgejahr erfolgt, ist hierbei unerheblich.

Klare und eindeutige Formulierung

Die Tantiemvereinbarung muss inhaltlich so gestaltet sein, dass sie für einen Außenstehenden leicht nachvollziehbar und rein rechnerisch im Vorfeld bestimmbar ist (BFH, 17.12.1997, Az: I R 70/97). Besonders nachstehende Punkte sollten klar geregelt sein:

Bemessungsgrundlage: Üblicherweise wird eine Tantieme nach dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss vor Tantieme und vor Körperschaft- und Gewerbesteuer bemessen. Steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten wie die Rücklage für Ersatzbeschaffung oder die Bildung von Investitionsabzugsbeträgen werden regelmäßig weder im Jahr der Bildung noch im Jahr der Auflösung berücksichtigt, weil sie mit der originären Tätigkeit des Geschäftsführers nichts zu tun haben. Aus dem gleichen Grund werden auch außerordentliche Erträge und Aufwendungen wie beispielsweise der Verkauf eines Grundstücks aus der Bemessungsgrundlage herausgerechnet.

URTEIL

Überschuss
vor Steuer und
Tantieme

Als Bemessungsgrundlage können auch andere Rechengrößen dienen, wie z. B.:

- ▷ Handels- oder Steuerbilanzgewinn
- ▷ Jahresüberschuss nach Steuern (nicht empfehlenswert, da die Berechnung der Tantieme verkompliziert wird)
- ▷ Einkommen gem. § 8 KStG

Weil das Steuerrecht bei seinen Anforderungen aber immer an den *handelsrechtlichen Jahresüberschuss* vor Tantieme und vor Körperschaft- und Gewerbesteuer anknüpft, sollten Sie diese Bemessungsgrundlage ebenfalls wählen, um lästige Nebenrechnungen zu vermeiden.

T/PP

Schwieriger ist die Frage nach der Berücksichtigung von Verlustvorträgen. Der Bundesfinanzhof fordert die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage, wenn sie dem Geschäftsführer direkt zurechenbar sind. Nur wenn die Ver-

Verlustvorträge

lustvorträge dem Geschäftsführer (z. B. als Nachfolger) nicht zurechenbar sind, kann ausnahmsweise auf die Einbeziehung verzichtet werden (BFH, 17.12.2003, Az: I R 22/03).

URTEIL

MUSTER

Musterformulierung

Die Tantieme bemisst sich nach dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss nach Verrechnung mit Verlustvorträgen sowie vor Abzug der Tantieme, der Körperschaft- und der Gewerbesteuer. Gewinnabhängige Rückstellungen sowie steuerliche Sonderabschreibungen und Sonderposten mit Rücklagenanteil mindern die Bemessungsgrundlage nicht. Andererseits ist die spätere gewinnerhöhende Auflösung von Positionen, deren Bildung auf die Bemessungsgrundlage keinen Einfluss hatte, für die Berechnung der Tantieme unberücksichtigt zu lassen.

Bedingungen

Bedingungen für die Zahlung einer Tantieme: Da es keine gesetzlichen Vorgaben für eine Tantiemvereinbarung gibt, können auch Voraussetzungen für die Zahlung einer Tantieme unterschiedlich gestaltet werden. Sie darf z. B. vom Erreichen eines Mindestgewinns oder vom Erreichen bestimmter Umsatzgrößen abhängig gemacht werden. Entscheidend ist die vertragliche Fixierung im Anstellungsvertrag oder in einem Gesellschafterbeschluss.

T!PP

Voraussetzung ist aber immer, dass fremde Dritte eine solche Vereinbarung auch getroffen hätten. Diesem sogenannten Drittvergleich halten insbesondere folgende Regelungen nicht stand:

- ⊕ Die Gesellschafterversammlung vereinbart mit einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, dass die Tantieme durch die Gesellschafterversammlung höher oder niedriger als im Anstellungsvertrag vereinbart festgesetzt werden kann (BFH, 2.2.1994, Az: I R 21/90).
- ⊕ Nicht der handelsrechtliche Jahresüberschuss vor Tantieme und Körperschaft- und Gewerbesteuer bildet ▶

URTEIL

die Bemessungsgrundlage, sondern das auszuschüttende Ergebnis (BFH, 1.7.1992, Az: I R 78/92). Hier- nach wäre die Vergütung für den Geschäftsführer abhängig von einem Ausschüttungsbeschluss der anderen Gesellschafter.

URTEIL

Zeitpunkt der Fälligkeit: Der Anspruch auf die Auszahlung einer Tantieme entsteht am Ende des Geschäftsjahres. Weil die Höhe des Gewinns am Abschlusstag jedoch noch nicht feststeht, ist dieser Anspruch aufschiebend bedingt (BFH, 26.6.1970, Az: III/R 98/69). Fällig wird der Anspruch erst mit dem Beschluss zur Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung.

Feststellung des Jahresabschlusses

URTEIL

Vereinbaren Sie für die Auszahlung einen zeitnahen Termin, beispielweise den ersten Gehaltsabrechnungszeitraum nach Feststellung des Jahresabschlusses.

T/PP

Musterformulierung

Die Tantieme ist 1 Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig.

MUSTER

In Ausnahmefällen können Sie auch einen anderen Fälligkeitszeitpunkt wählen. Möglich ist das z. B., wenn die GmbH vorübergehend nicht die finanziellen Mittel hat, um die Tantieme auszuzahlen (FG München, 10.2.2009, Az: 7 V 4032/08).

URTEIL

Für die Bestimmung eines abweichenden Fälligkeitszeitpunktes bedarf es eines Gesellschafterbeschlusses sowie der entsprechenden Verbuchung der Tantieme als Verbindlichkeit in der laufenden Buchhaltung. Hierbei müssen Sie jedoch beachten, dass Sie trotz der Stundung

Pflichten trotz Stundung

1. die Lohnsteuer abführen,
2. die Verbindlichkeit gegenüber dem Geschäftsführer verzinsen und

3. eine Auszahlungsregelung finden müssen, die auch ein fremder Dritter vereinbart hätte (Ratenzahlung oder Zahlung der kompletten Tantieme in x Monaten).

T!PP

Bei nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern kann auch – vor Eintritt der ursprünglichen Fälligkeit – ein späterer Fälligkeitszeitpunkt (z. B. im Folgejahr) vereinbart werden, sofern dieser steuerliche Vorteile bietet (BFH, 11.11.2009, Az: IX R 1/09).

URTEIL

Tatsächliche Durchführung

Schließlich muss eine Tantiemvereinbarung so durchgeführt werden, wie sie vereinbart worden ist. Andernfalls könnte das Finanzamt an der Ernsthaftigkeit der Vereinbarung zweifeln (BFH, 29.6.1994, Az: I R 11/94). Die Folge kann dann eine verdeckte Gewinnausschüttung sein.

URTEIL

Zufluss beim Geschäftsführer

Eine tatsächliche Durchführung setzt voraus, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer die Tantieme zugeflossen ist. Das bedingt nicht zwingend Zahlungsvorgänge. Die Aufrechnung mit einer Gegenforderung gegen die GmbH oder eine Umwandlung in ein verzinsliches Darlehen ist ebenfalls zulässig. Das muss jedoch im Vorfeld schriftlich, klar und eindeutig vereinbart werden.

Z. B.

BEISPIEL: Einem Geschäftsführer steht eine Tantiemzahlung in Höhe von 12.000 € zu. Nach Abzug der Lohnsteuer verbleiben 8.000 €, die mit einer Darlehensforderung gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer in Höhe von 10.000 € verrechnet werden sollen.

Am Tag der Fälligkeit buchen Sie:

Tantieme (12.000 €) an Verbindlichkeit Lohnsteuer (4.000 €)
 Verbindlichkeit Geschäftsführer (8.000 €)

Um die Darlehensforderung zu mindern, buchen Sie:

Verbindlichkeit Gf (8.000 €) an Darlehensforderung GF (8.000 €)

BEACHTEN SIE: Um die Ernsthaftigkeit zu untermauern, ist es auch wichtig, die Tantieme sofort zu verbuchen und zu versteuern, sobald sie zugeflossen ist. Bei nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist das der Monat, in dem die Tantieme ausgezahlt wird (§ 11 EStG), bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern bereits, wenn der Jahresabschluss durch die Gesellschafterversammlung festgestellt wird.

Buchung nach Feststellung

Kann eine Tantieme im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht ausbezahlt werden, weil die finanziellen Mittel aufgrund einer schlechten Ertragslage hierfür nicht vorliegen, führt eine Stundung für sich genommen nicht zu Zweifeln an einer ernsthaften Vereinbarung (FG München, 2.6.2008, Az: 6 V 523/08).

URTEIL

BEISPIEL: Die A-GmbH erzielt in einem Jahr einen Überschuss, in den beiden darauffolgenden Jahren jeweils einen Verlust.

Z. B.

Jahr	01	02	03
Jahresüberschuss	200.000	-300.000	-200.000
Tantiemeanspruch	100.000	—	—

Dem Geschäftsführer steht für das erste Jahr eine Tantieme in Höhe von 100.000 € zu. Die Auszahlung der Nettotantieme nach Steuern wird aber gestundet, weil sich die finanzielle Situation durch die negative Ertragslage der A-GmbH deutlich verschlechtert hat. Es liegen also betriebliche Gründe für die Stundung vor. Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Tantiemevereinbarung können nicht aufkommen.

Vereinbaren Sie eine angemessene Verzinsung, ein festgelegtes Ende und – sofern es die Liquiditätssituation der GmbH zulässt – regelmäßige Abschlagszahlungen, weil dies dem Verhalten eines fremden Geschäftsführers entspricht.

T!PP

3. Beachten Sie die Angemessenheitsgrenze

Gesamtvergütung Neben den formellen Voraussetzungen müssen Sie bei einer Tantiemvereinbarung auch finanzielle Obergrenzen beachten: Die Gesamtvergütung aus fixen und variablen Gehaltsbestandteilen muss insgesamt angemessen sein. Beurteilungskriterien hierfür sind u. a.

- ▷ die künftigen Ertragsaussichten der GmbH,
- ▷ das Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Eigenkapitalverzinsung,
- ▷ die Art und der Umfang der Tätigkeit sowie
- ▷ Art und Höhe der Vergütungen anderer Geschäftsführer in derselben GmbH oder in vergleichbaren anderen GmbHs (BFH, 5.10.1994, Az: I R 50/94).

URTEIL ▶

Maximal 50 % des Jahresüberschusses

Auch bei mehreren Geschäftsführern Die Tantiemzusage darf 50 % des Jahresüberschusses nicht übersteigen. Diese Grenze gilt auch, wenn mehrere Geschäftsführer eine Tantieme erhalten. Bemessungsgrundlage für die 50-%-Grenze ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinnantieme und der ertragsabhängigen Steuern (BMF, 1. 2. 2002, Az: IV A 2 – S-2742 – 4/02).

URTEIL ▶

Z. B. ▶

BEISPIEL: Die A-GmbH erzielt einen Gewinn vor Tantieme und vor Steuer in Höhe von 100.000 €. Die maximal zulässige Tantieme für alle Geschäftsführer zusammen darf nicht mehr als 50 % des Gewinns betragen – in diesem Fall also maximal 50.000 €.

T!PP ▶

Allein das Überschreiten der 50-%-Grenze führt noch nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Befindet sich Ihre GmbH in der Gründungsphase, in einer Krise oder in einem stark risikobehafteten Geschäftsbereich, kann eine höhere Tantieme gerechtfertigt sein.

25 % variabler Anteil an der Gesamtvergütung

Nach der sogenannten 75:25-Regel sollen die angemessenen Gesamtbezüge im Allgemeinen wenigstens zu 75 % aus einem festen und höchstens zu 25 % aus erfolgsabhängigen Bestandteilen bestehen. Übersteigt der variable Anteil der Vergütung diese Grenze, ist im Einzelfall zu ermitteln, ob die gewählte Gestaltung betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist (BFH, 27.2.2003, Az: I R 80/01 und I R 46/01).

75:25-Regel

URTEIL

BEISPIEL: Die angemessene Gesamtvergütung für einen Gesellschafter-Geschäftsführer soll 300.000 € betragen und sich wie folgt zusammensetzen:

- ⊕ Festgehalt: 100.000 €
- ⊕ Tantieme: 200.000 €

Nach der 75:25-Regelung beträgt die angemessene Tantieme 25 % von 300.000 € = 75.000 €. In Höhe von 125.000 € liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Z. B.

Checkliste: Einschränkungen bei der Höhe der Tantieme

Kriterium	<input checked="" type="checkbox"/>
Das Verhältnis der Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu einem leitenden Angestellten darf 2:1 betragen. Sowohl subjektive (Ausbildung, Berufserfahrung) als auch objektive (Ertragsaussichten) Faktoren müssen berücksichtigt werden.	<input type="checkbox"/>
Die Kapitalverzinsung der Gesellschafter sollte 15 % über mehrere Jahre betragen. Liegt die Verzinsung unterhalb dieser Schwelle, wird in der Regel ein Absaugen des Gewinns angenommen, was grundsätzlich für eine verdeckte Gewinnausschüttung spricht.	<input type="checkbox"/>
Das Verhältnis der Festvergütung zur variablen Vergütung sollte in der Regel 75:25 nicht überschreiten.	<input type="checkbox"/>
Die Tantiemzahlung darf insgesamt nicht mehr als 50 % des Jahresüberschusses der GmbH ausmachen – unabhängig von der Anzahl der begünstigten Geschäftsführer.	<input type="checkbox"/>

Höherer Tantiemeanteil

BEACHTEN SIE: In Gründungsphasen, Phasen vorübergehender Schwierigkeiten oder Tätigkeiten in stark risikobehafteten Geschäftszweigen kann zugunsten des variablen Tantiemeanteils abgewichen werden.

► So lassen Sie sich die Tantieme auszahlen

Vorschusszahlung

Die Tantieme wird in der Regel nach Feststellung des Jahresabschlusses ausgezahlt. Das ist oft erst 8 bis 11 Monate nach Ende des Geschäftsjahrs, für das sie gewährt wird. Verfügt die GmbH über eine ausreichende Liquidität, können Sie sich aber bereits im laufenden Geschäftsjahr Vorschüsse auf die Tantieme als Darlehen auszahlen lassen. Voraussetzung: Die unterjährigen Auszahlungen

- ⊕ sind vertraglich klar und eindeutig im Voraus geregelt und
- ⊕ werden mit einem üblichen Zinssatz (bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen) verzinst. Ohne Verzinsung liegt in der Höhe des Zinsschadens eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (BFH, 17.12.1997, Az: I R 70/97; BFH, 22.10.2003, Az: I R 36/03).

URTEIL ►

URTEIL ►

Wann eine spätere Auszahlung möglich ist

Die Auszahlung kann auch später erfolgen – wenn die Liquidität der GmbH z. B. vorübergehend nicht ausreichend ist. Bei zu langer Verzögerung kann das Finanzamt jedoch die Ernsthaftigkeit der Tantiemevereinbarung anzweifeln. Beachten Sie folgende Zeitfenster:

Zulässige Verzögerung

- ⊕ Zahlung innerhalb von 3 Monaten nach Fälligkeit: Tantiemevereinbarung gilt als durchgeführt.
- ⊕ Zahlung innerhalb von 3 bis 6 Monaten nach Fälligkeit: Es müssen betriebliche Gründe vorliegen, z. B. ein Liquiditätsengpass; zudem müssen adäquate Gegenmaß-

nahmen ergriffen werden, z. B. eine Stundungsvereinbarung mit angemessener Verzinsung.

Lassen Sie bei einer verzögerten Auszahlung keinen Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Tantiemevereinbarung aufkommen. Beachten Sie vor allem die Hinweise auf Seite T 30/10 f.



Folgen eines Tantiemeverzichts

Es kann sogar erforderlich werden, auf Gehaltsbestandteile zu verzichten. Das hat keine Auswirkungen, solange es für den Verzicht betriebliche Gründe gibt, wie beispielsweise eine finanzielle Schieflage.

Andernfalls kommt es zu einer verdeckten Einlage: Ertragsteuerlich ergeben sich für die GmbH keine Konsequenzen. Allerdings gilt die Tantieme trotz des Verzichts bei Ihnen als zugeflossen. Es wird also Lohnsteuer fällig.

Verdeckte Einlage

Um den Betrag der – nicht ausgezahlten – Tantieme erhöhen sich für Sie nachträglich die Anschaffungskosten Ihrer GmbH-Beteiligung. Dadurch mindert sich bei einem späteren Verkauf der Beteiligung ein eventuell entstehender Veräußerungsgewinn.

► Alternativen zur Gewinn tantieme

Die von der Finanzverwaltung und Rechtsprechung aufgestellten steuerlichen Rahmenbedingungen zur Anerkennung einer Tantieme lassen sich nicht in jedem Fall verwirklichen. Um dennoch eine variable Vergütung vereinbaren zu können, sind auch Alternativen zur Gewinn tantieme möglich.

Wann eine Umsatz tantieme zulässig sein kann

Umsatzabhängige Vergütungen an Geschäftsführer werden steuerlich nur anerkannt, wenn

Die Voraussetzungen

- ⊕ besondere Gründe dafür vorliegen und
- ⊕ der angestrebte Leistungsanreiz durch eine gewinnabhängige Vergütung nicht zu erreichen ist.

Andernfalls handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Besondere Gründe können beispielsweise in der Branchenüblichkeit (z. B. im Vertrieb) oder den ersten Jahren nach einer Gründung vorliegen (BFH, 5.10.1977, Az: I R 230/75; BFH, 28.6.1989, Az: I R 89/85). Die Umsatztantieme muss jedoch auf die Gründungsjahre beschränkt werden. Dafür wird ein Zeitraum von 2 bis 3 Jahren nach der GmbH-Gründung anerkannt.

URTEIL

URTEIL

Zeitliche Befristung

Zudem muss die Umsatztantieme auch der Höhe nach begrenzt sein. Damit soll eine künftige Gewinnabsaugung und eine die Rendite vernachlässigende Umsatzsteigerung vermieden werden (BFH, 19.2.1999, Az: I R 105/97).

URTEIL

T!PP

Die Beweislast für die Anerkennung einer umsatzabhängigen Tantieme tragen im Zweifel Sie als Steuerpflichtiger. Sichern Sie sich in diesen Fällen dementsprechend mit Verträgen, Hintergrundinformationen und Kalkulationsrechnungen ab, auf die Sie sich im Falle einer Prüfung berufen können.

Z. B.

BEISPIEL: Für den Aufbau einer Versicherungsgesellschaft wird dem Gesellschafter-Geschäftsführer – der ausschließlich für den Vertrieb zuständig ist – für die Dauer von 2 Jahren eine Umsatztantieme gewährt. Die Tantieme wird auf 100.000 € begrenzt. Weil in Aufbauphasen regelmäßig keine Gewinne entstehen, wäre eine Gewinnantiente an dieser Stelle nicht sachgerecht. Eine Umsatztantieme ist deshalb nicht zu beanstanden.

Nur-Tantieme unter außergewöhnlichen Umständen

Es ist sogar möglich, die Geschäftsführer-Vergütung ausschließlich als Tantiemезahlung zu vereinbaren. Aller-

dings nur, wenn die GmbH sich in einer Gründungs- oder Krisenphase befindet oder sich in einem extrem risikobehafteten Marktumfeld bewegt.

Eine Nur-Tantieme muss

- ⊙ zeitlich befristet sein und
- ⊙ bei Wegfall der außergewöhnlichen betrieblichen Situation durch eine gewöhnliche Vergütung aus fixen und variablen Gehaltsbestandteilen ersetzt werden (BMF, 1.2.2002, Az: IV A 2 – S-2742 – 4/02).

Änderung
nach Wegfall

◀ URTEIL

BEISPIEL: Aufgrund aufgelaufener Verluste aus den Vorjahren ist es der A-GmbH nicht mehr möglich, dem Gesellschafter-Geschäftsführer eine feste Vergütung zu zahlen. Daher wurde ihm für die Dauer von 2 Jahren eine Nur-Tantieme eingeräumt. Dieses Vorgehen entspricht nicht nur wirtschaftlicher Vernunft, sondern entspricht auch der besonderen Treuepflicht des Geschäftsführers. Die Nur-Tantieme ist deshalb auch aus steuerlicher Sicht zulässig.

◀ Z. B.

BEACHTEN SIE: Auch bei einer Nur-Tantieme gilt der Grundsatz, dass nicht mehr als 50 % des Gewinns vor Steuern und Tantieme an die Gesellschafter-Geschäftsführer ausgezahlt werden dürfen.

50%-Anteil

Zielabhängige Prämien

Nicht zu verwechseln mit einer Umsatztantieme ist eine zielabhängige Prämie, die z. B. für das Erreichen einer Umsatzgröße eine Vergütung auslöst. Der Unterschied zur Tantieme liegt darin, dass Prämien

- ⊙ nicht vom handelsrechtlichen Jahresabschluss, sondern von individuellen Zielen abhängig sind, und
- ⊙ diese von einem Gesellschafterbeschluss abhängig gemacht werden können.

Z. B.

BEISPIEL: Ein Gesellschafter-Geschäftsführer erhielt neben einem Festgehalt eine Tantieme von rund 15.000 €. Diese sollte nur unter der Voraussetzung gezahlt werden, dass die GmbH mehr als 255.000 € erzielt. Das Finanzamt wollte diese Form der Vergütung als verdeckte Gewinnausschüttung behandeln. Der Bundesfinanzhof entschied jedoch, dass solche Gratifikationen zulässig sind, wenn sie nicht unangemessen hoch sind und fremdüblich vereinbart werden (BFH, 5.6.2002, Az: I R 69/01).

URTEIL

Garantietantieme mit Mindestvergütung

**Unabhängigkeit
vom Gewinn**

Um auch in wirtschaftlich schlechten Jahren nicht gänzlich leer auszugehen, können Sie eine sogenannte Garantie- oder Mindesttantieme vereinbaren. Beim Erreichen bestimmter Gewinnziele sichern Sie sich damit eine gewinnunabhängige Zahlung. Diese Regelung ist sinnvoll, wenn Ihre Tantiemeregelung weniger als den maximal zulässigen Gewinnanteil von 50 % des handelsrechtlichen Jahresüberschusses vor Tantieme und Steuer beinhaltet. **WICHTIG:** Auch eine Garantietantieme darf sich auf maximal 50 % des handelsrechtlichen Jahresüberschusses vor Steuern und Tantieme belaufen. Zudem muss die 75:25-Regelung beachtet werden. Im Regelfall darf die Tantieme also maximal 25 % Ihrer Gesamtvergütung ausmachen.

MUSTER

Musterformulierung

Die Tantieme beträgt mindestens 30.000 € und maximal 150.000 €. Sofern 50 % des handelsrechtlichen Jahresüberschusses vor Tantieme und vor Steuern einen niedrigeren Wert ergeben, wird maximal jener Betrag ausgezahlt. Insgesamt darf der auszuzahlende Betrag nicht mehr als 25 % der insgesamt als angemessen anzusehenden Vergütung betragen.

T!PP

Um Ärger mit dem Finanzamt zu vermeiden, sollten Sie gleichzeitig Höchstgrenzen für die Tantieme vereinbaren. Das ist immer dann sinnvoll, wenn die Gesamtvergütung durch eine – an sich nicht zu beanstandende – Tantieme nicht mehr angemessen wäre.