

Stand: 26.09.2022

## **Nachweis von Einnahmen bei einer GbR oder GmbH im Verwendungsnachweis unter Beachtung der Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts ab dem 01.01.2024 und des § 1a Abs. 1 KStG seit dem 01.01.2022**

---

Wie erhalte ich mein **Einkommen als (geschäftsführende) Gesellschafter:in einer GmbH oder GbR** und wie kann ich den Erhalt meines **Einkommens den Förder:innen nachweisen**?

Als (geschäftsführende) Gesellschafter:in einer künstlerischen GbR oder GmbH gibt es unterschiedliche Möglichkeiten ein Einkommen zu erzielen. Die bei der Wahl der Einkommenserzielung zu berücksichtigenden Punkte hängen von der Gesellschaftsform und der Ausgestaltung der Vertragsverhältnisse mit den Gesellschafter:innen ab. Die für den Verwendungsnachweis erforderlichen Einkommensbelege sind von der gewählten Einkommensart abhängig. Seit einer Steuerrechtsform kann sich GbR steuerrechtlich wie eine GmbH behandeln lassen. Welche Auswirkungen diese Reform hat, stellen wir unter 1.6. im Detail vor.

### **§ 1 Gesellschafter:in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)**

- 1.1 **Einkommen:** Die Gesellschafter:innen einer GbR erhalten für die Geschäftsführung kein Honorar nebst Rechnung. Nach dem Gesetz (vgl. §§ 721 Abs. 2, 722 Abs. 1 BGB) werden sie am Ende des Jahres zu gleichen Teilen unabhängig vom Arbeitsaufwand und Beteiligungsanteilen (also pro Kopf) an den **Gewinnen** der GbR beteiligt. Eine abweichende Regelung im GbR Vertrag ist möglich (vgl. unter 1.2). Das MoPeG (Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, tritt am 01.01.2024 in Kraft) schafft die bisherige Stimmgewichtung und Gewinn- und Verlustverteilung nach Köpfen ab und führt ein, dass die Stimmkraft und Ergebnisverteilung vorrangig nach den Beteiligungsverhältnissen zu bestimmen ist.

**Vorabgewinnentnahme:** Die Gewinne können auch vor Ende des Jahres ausgezahlt werden (auch Entnahmen oder Vorabgewinn genannt). Die Entnahme muss im Gesellschaftervertrag vereinbart oder per Gesellschaftsbeschluss beschlossen werden.

Stand: 26.09.2022

- 1.2 **Höhe des Einkommens:** Abweichend von der anteilig gleichen Gewinnverteilung kann die GbR im **Gesellschaftsvertrag** auch andere Verteilungen der Gewinne festlegen. Die Gesellschafter:innen können beispielsweise vereinbaren, dass die Gewinne nach der Position im Kosten- und Finanzierungsplan (KFP) verteilt werden. Hierfür kann folgende Formulierung übernommen werden:

*„Die Höhe der Gewinnanteile der jeweiligen Gesellschafter:innen entspricht der Summen der in den bewilligten Projektförderungen bezeichneten Kostenpositionen der Gesellschafter:innen.“*

- 1.3 **Künstlersozialkasse (KSK):** Auf die verteilten Gewinne muss **keine Künstlersozialabgabe (KSA)** abgeführt werden. Die GbR ist nicht Verwerter:in der Leistung ihrer Gesellschafter:innen. Die Gewinnbeteiligung gilt aber als Arbeitseinkommen von Gesellschafter:in. Etwas anderes kann gelten, wenn sich die GbR gem. § 1a Abs. 1 KStG für die Option entscheidet, steuerrechtlich wie eine GmbH behandelt zu werden. Mehr hierzu erfahrt ihr unter 1.6.
- 1.4 **Konflikte Zuwendungsrecht (Zuwendungszeitraum):** Wenn keine Entnahme vorgesehen ist, erfolgt die Auszahlung des Gewinns mit Ende des Jahres. Erhält die GbR öffentliche Förderungen, darf sie die Fördermittel nur in einem bestimmten Zeitraum abrufen. Liegt die Auszahlung des Gewinns am Ende des Jahres nicht in dem Förderzeitraum, können die Gewinne vorab entnommen werden, sodass die Entnahme in dem Förderzeitraum der jeweiligen Zuwendung liegt.
- 1.5 **Nachweis für die Förderung:** Um den Zuwendungsgeber:innen einen Nachweis zu erbringen, ist falls vorhanden der **Gesellschaftsbeschluss** über die Gewinnverteilung einzureichen. Wenn kein Beschluss vorliegt, da die Gewinnverteilung nach Köpfen (bzw. nach Inkrafttreten des MoPeG nach den Beteiligungsverhältnissen) oder nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrages erfolgt, kann ein Eigenbeleg über die Höhe des Gewinns erstellt werden. Es empfiehlt sich mit den jeweiligen Zuwendungsgeber:innen abzuklären, ob ein entsprechender Vordruck für einen Eigenbeleg zur Verfügung steht.
- 1.6 **Steuerreform:** GbR kann wählen, wie GmbH besteuert zu werden

Abweichend zu dem Vorhergesagten können GbRs seit der Änderung des § 1a Abs. 1 S. 1 KStG wählen, dass sie steuerlich, wie eine GmbH behandelt werden. Hierfür muss

Stand: 26.09.2022

die GbR einen sog. Optionsantrag beim örtlich zuständigen Finanzamt stellen. Sofern kein Ablehnungsbescheid ergeht, ist die Option ab dem Zugang bei der zuständigen Finanzbehörde wirksam.

**Achtung:** Der Optionsantrag nach § 1 a Abs. 1 S. 1 KStG ist unwiderruflich und muss vor Beginn des Wirtschaftsjahrs gestellt werden. Im nächsten Wirtschaftsjahr kann jedoch auch ein Antrag auf Rückoption gem. § 1 a Abs. 4 KStG gestellt werden. Dann wird die GbR nicht mehr steuerlich als GmbH behandelt.

#### 1.6.1 Auswirkungen der Option

Wenn die GbR den Antrag auf Option gestellt hat und die Voraussetzungen vorliegen, ergeben sich unterschiedliche Auswirkungen. Die GbR muss dann beispielsweise auch Körperschaftssteuern zahlen. Außerdem kann die GbR im Vergleich zu früher auch Gewinne „behalten“, ohne dass diese bei den einzelnen Gesellschafter:innen versteuert werden müssen. Die Gewinne werden dann, wie bei einer GmbH mit der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer versteuert. Das lästige Thema „Rücklagen“ wird demnach auch für GbRs sehr viel einfacher zu handhaben.

Sofern jedoch geplant ist, dass sich die Gesellschafter:innen die Gewinne relativ schnell auszahlen und es sich nicht um „Rücklagen“ für das nächste Projekt handelt, ist **Achtung** geboten. In diesem Fall müssen die Gewinne bei Auszahlung an die Gesellschafter:innen mit der Kapitalertragssteuer versteuert werden. Das heißt, eine Gewinnausschüttung kann für die GbR (beispielsweise für eine kleine Theatergruppe) teurer sein als bisher eine Gewinnentnahme. Wenn die Gewinne als Rücklage für bspw. ein Theaterprojekt im kommenden Jahr bei der GbR verbleiben, können sie dann als Honorar an die Gesellschafter:innen ausgezahlt werden. Dann handelt es sich um Ausgaben der GbR, sodass keine Steuer anfällt.

## § 2 Gesellschafter:in einer GmbH

Bei GmbH-Gesellschafter:innen sind drei Varianten der Einkommenserzielung möglich: Die Gewinnausschüttung (2.1), der Erhalt eines Geschäftsführer:innenlohns (2.3) oder die Inrechnungstellung eines Honorars (2.3).

### 2.1 Gewinnausschüttung

Stand: 26.09.2022

2.1.1 **Einkommen:** Geschäftsführende Gesellschafter:innen haben die Möglichkeit sich Gewinne auszuschütten.

**Vorabgewinnausschüttung:** Gewinne können ausgehend von der Gewinnerwartung für das laufende Geschäftsjahr bereits vor Jahresabschluss ausgeschüttet werden. Diese Praxis ist nicht gesetzlich geregelt, aber allgemein anerkannt. Es müssen im Zeitpunkt der Ausschüttung 25 % Kapitalertragssteuer, sowie der Solidaritätszuschlag gezahlt werden.

2.1.2 Festlegung der Höhe: Nach Feststellung des Jahresabschlusses wird die Ausschüttung gem. § 29 GmbHG **per Beschluss** gefasst. Sie erfolgt in der Regel im Verhältnis zu den Anteilen der:des Gesellschafter:in. Abweichendes kann geregelt werden.

2.1.3 Künstlersozialkasse: Die GmbH muss auf den ausgeschütteten Gewinn an GmbH-Gesellschafter:in keine **KSA** zahlen, wenn die Gewinne nicht als Gegenleistung für die Geschäftsführung ausgeschüttet werden, sondern der:die Gesellschafter:in sie aufgrund des Gesellschaftsvertrages erhält.

Das Bundessozialgericht hat entschieden, dass die Gewinnentnahme an künstlerisch tätige KG-Gesellschafter:innen als für die KSK-Versicherungspflicht relevantes **Arbeitseinkommen** zu berücksichtigen ist. Ein für die GmbH vergleichbares Urteil fehlt bisher.

2.1.4 Konflikte Zuwendungsrecht: Betrifft den **Zuwendungszeitraum** wie bei der GbR, s.o.

2.1.5 **Nachweis** für die Förderung: Wie bei der Gewinnentnahme der GbR (s.o.).

## 2.2 **Lohn für Geschäftsführung**

2.2.1 **Einkommen:** Der:die Gesellschafter:in kann für die Geschäftsführung ein **Einkommen als Lohn** erhalten. Löhne für Geschäftsführer:innen werden steuerrechtlich in der Regel als Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit eingestuft. Es bedarf für die Auszahlung des Lohns einer Lohnabrechnung und der Abführung der Lohnsteuer.

Stand: 26.09.2022

2.2.2 Festlegung der Höhe: Die Höhe des Lohns sollte fremdüblich sein und im vor der Auszahlung festgelegt. Die Festlegung kann beispielsweise in einem **festen Stundensatz** liegen oder sich an den Positionen im **Kosten- und Finanzierungsplan des Projektes (KFP)** orientieren. Entscheidend ist, dass die Höhe fremdüblich ist. Der Lohn muss nicht monatlich ausgezahlt werden. Der Lohn kann nach erfolgter Tätigkeit oder in einem anderen festgelegten Zeitabstand ausgezahlt werden.

**Verdeckte Gewinnausschüttung:** Zahlt die GmbH den Lohn ohne, dass die Höhe vorab vertraglich festgehalten ist, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Dies führt im Ergebnis zu einer höheren Besteuerung als die Besteuerung des Lohnes.

2.2.3 Künstlersozialkasse: Die sozialrechtliche Einordnung von geschäftsführenden GmbH-Gesellschafter:innen, hängt davon ab, ob sie selbstständig sind. Auf den Lohn muss bei sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten **keine KSA, sondern Sozialabgaben (Kranken-; Pflege und Rentenversicherung)** gezahlt werden.

Ist er:sie selbstständig, ist KSA auf das Gehalt zu zahlen, wenn es sich um eine [überwiegend künstlerische Tätigkeit](#) handelt.

Überwiegend künstlerisch ist sie:er tätig, wenn bei Gesamtbetrachtung die künstlerische gegenüber der kaufmännischen Tätigkeit überwiegt.<sup>1</sup>

Sozialrechtlich selbstständig ist ein:e geschäftsführende GmbH-Gesellschafter:in regelmäßig dann, wenn 1. keine Entscheidung gegen den Willen von Gesellschafter:in getroffen werden kann. Dies ist bei einem Kapitalanteil von 50% oder einer im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Sperrminorität der Fall, sofern geschäftsführende Gesellschafter:in Einzelvertretungsbefugnis hat und von Selbstkontrahierungsverbot gem. § 181 BGB befreit ist. Es empfiehlt sich im Falle von Gehältern von geschäftsführenden Gesellschafter:innen ein Statusfeststellungsverfahren bei der Deutschen Rentenversicherung durchzuführen, um die sozialrechtliche Einordnung

---

<sup>1</sup> Vgl. Unseren ausführlichen [Beitrag](#) zum Thema KSA-Abgabepflicht bei GmbH-Gesellschafter:innen.

Stand: 26.09.2022

verbindlich festzustellen. Spätere Überraschungen bei der sozialrechtlichen Einordnung können zu hohen Nachforderungen führen.

- 2.2.4 Konflikte Zuwendungsrecht: Wichtig ist, dass für der Lohn im KFP der Arbeitgeber:inbruttolohn angegeben wird, damit aus der Zuwendung auch die notwendigen Sozialabgaben (bei sozialversicherungspflichtiger Beschäftigung) oder die Lohnsteuer abgeführt werden kann.

Teilweise dürften bei Projektförderungen keine Kosten für sog. Stammpersonal aus der Zuwendung gezahlt werden (bei Projektförderungen häufig, wenn 50 % der Mittel des Projektes öffentliche Zuwendungen sind). Es stellt sich daher die Frage, ob es sich bei geschäftsführenden Gesellschafter:innen um Stammpersonal handelt. Bei der Beantwortung der Frage ist ggf. auch zwischen sozialrechtlich beschäftigten und sozialrechtlich selbständigen geschäftsführenden Gesellschafter:innen zu unterscheiden.

Der bestehende Arbeitsvertrag mit dem bereits vor dem Projektbeginn vereinbarten Lohn darf in jedem Fall aufgestockt werden. Sofern die geschäftsführenden Gesellschafter:innen beispielsweise unabhängig von der Projektförderung EUR 500,00 für die Geschäftsführung erhalten, können sie einen zweiten Arbeitsvertrag für den Zeitraum des Projektes abschließen und dort vereinbaren, dass monatlich EUR 1.000 gezahlt werden. Insgesamt erhalten die geschäftsführenden Gesellschafter:innen für die Monate des Projektes EUR 1.500 pro Monat, wobei EUR 500 aus anderen Mitteln und EUR 1.000 aus den Mitteln der Zuwendung des Projektes finanziert werden.

Es ist zudem zu klären, ob das Besserstellungsverbot auch für die Löhne der (sozialrechtlich selbständigen) geschäftsführenden Gesellschafter:innen gilt. Das wäre der Fall, wenn es sich um Beschäftigte von Zuwendungsempfängerin handelt. Es müsste geprüft werden, ob der Begriff der Beschäftigung auch bei gesellschaftsführenden Geschäftsführere:innen zur Anwendung kommt, die sozialrechtlich als selbständige eingestuft werden. Sollte dies so sein, müssten entsprechenden Stellenbewertungen erstellt werden.

- 2.2.5 Nachweis für die Förderung: Für die Zuwendungsgeber:innen kann die **Lohnabrechnung** als Verwendungsnachweis eingereicht werden. Wird der Lohn

Stand: 26.09.2022

für mehrere Projekte gezahlt, ergibt sich aus der Lohnabrechnung ein höheres Gehalt, als es die Positionen der einzelnen KFPs vorsehen. Der Lohnabrechnung kann ein Begleitschreiben beigefügt werden, welches die Zusammensetzung des Lohns erläutert (Beispielsweise: von dem Lohn in Höhe von EUR 3.000 entfallen EUR 1.000 auf Projekt x, EUR 1.000 auf Projekt y und EUR 1.000 auf Projekt z) Es ist jedoch auch möglich im Rahmen der Lohnabrechnung die Positionen nach den Projekten aufzuschlüsseln (EUR 1.000 für das Projekt x und EUR 1.000 für das Projekt y).

### 2.3 Honorar: Rahmenvertrag

2.3.1 **Einkommen:** Die sozialrechtlich selbständige geschäftsführende Gesellschafter:innen können einen „normalen“ Honorarvertrag mit der GmbH über ihre Tätigkeit schließen und der GmbH eine Rechnung für ihre selbstständige Tätigkeit stellen.

2.3.2 **Verdeckte Gewinnausschüttung:** Der mit der GmbH geschlossene Vertrag ist in der Regel ein zu Beginn des Jahres geschlossener **Rahmenvertrag** mit einem festgelegten Honorar (Stundenhonorar oder KFP) für die zukünftige Arbeit. Diese Positionen müssen fremdüblich sein. Damit umgeht die GmbH die Gefahr der verdeckten Gewinnausschüttung, vgl. hierzu Ausführungen zu Lohn Geschäftsführung.

2.3.3 **Konflikt Zuwendungsrecht:** In der Regel sind Projektförderungen so gestaltet, dass die Verträge der Zuwendungsempfänger:innen, die eine Zahlungspflicht begründen, erst mit dem Beginn des Zuwendungszeitraumes abgeschlossen werden dürfen. Ein zu Beginn des Jahres geschlossener Rahmenvertrag kann also außerhalb des Zuwendungszeitraumes liegen.<sup>2</sup> Um eine Rückforderung wegen eines außerhalb des Zuwendungszeitraumes geschlossenen Vertrages zu verhindern, empfiehlt es sich vor Beginn der Zusammenarbeit zwischen der:dem Geschäftsführer:in und der GmbH die Vergütungskonditionen für eine

---

<sup>2</sup> Eine vertiefte Darstellung der Problemlage bietet der [Beitrag „Rahmenverträge und Maßnahmenbeginn“](#) auf der Webseite der Kanzlei Laaser.

Stand: 26.09.2022

Zusammenarbeit festzuhalten. Hierfür kann folgende Formulierung übernommen werden:

*Die Geschäftsführung rechnet für Ihre Tätigkeit entweder die Kostenpositionen, die für ein Projekt im Kosten- und Finanzierungsplan vorgesehen werden ab oder EUR [...] die Stunde.*

2.3.4 Nachweis für die Förderung: Dem Verwendungsnachweis ist die Rechnung sowie der Rahmenvertrag als Beleg für die Zahlung beizufügen.

2.3.5 Künstlersozialkasse: Die GmbH muss KSA auf die gezahlten Honorare abführen.