

Mitarbeiterbeteiligung in Unternehmen – Teil 1

Grundlagen, Abgrenzungen und einfache Vergütungsmodelle: Akkordlohn, variable Vergütung und Gewinnbeteiligung bei GmbH und Einzelunternehmen

Petra Korts

Rechtsanwältin

Fachanwältin für Steuerrecht

Fachanwältin für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstrafverteidigerin

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

Rechtsstand: 2026

Worum geht es in diesem Teil?

Der erste Artikel behandelt die Grundbegriffe und die einfachen, noch nicht gesellschaftsrechtlichen Formen der Mitarbeiterbeteiligung. Im Mittelpunkt stehen Akkordlohn, leistungsabhängige Vergütung, Bonus, Tantieme und Gewinnbeteiligung. Der Beitrag ordnet diese Modelle arbeitsrechtlich, steuerrechtlich, sozialversicherungsrechtlich, handelsrechtlich und gesellschaftsrechtlich ein. Er grenzt sie von echten Beteiligungen, stillen Beteiligungen, Genussrechten, Wandelanleihen und virtuellen Beteiligungen ab, die in den Folgeartikeln vertieft werden.

Gesamtkonzeption der vierteiligen Artikelserie

Die Artikelserie behandelt Mitarbeiterbeteiligung als gestaltungsbedürftiges Schnittstellenthema. Sie beginnt bewusst nicht mit der echten gesellschaftsrechtlichen Beteiligung, sondern mit den Vergütungs- und Erfolgsmodellen, die in der Praxis häufig als erste Stufe einer Beteiligung verstanden werden. Gerade diese Vorstufe ist rechtlich anspruchsvoll, weil sie arbeitsvertraglich zugesagt, lohnsteuerlich erfasst, sozialversicherungsrechtlich beitragspflichtig und handelsbilanziell abgebildet werden muss.

Teil 1 behandelt die Grundlagen, den Begriff der Mitarbeiterbeteiligung und einfache Vergütungsmodelle. Teil 2 widmet sich schuldrechtlichen, virtuellen und hybriden Beteiligungsinstrumenten, insbesondere Mitarbeiterdarlehen, Genussrechten, VSOP, Phantom Shares und Wandelanleihen. Teil 3 behandelt die gesellschaftsrechtliche Beteiligung an der GmbH, die stille Gesellschaft und Mitarbeiterbeteiligungsgesellschaften, wobei Treuhandstrukturen besonders vertieft werden. Teil 4 konzentriert sich auf Vertragsgestaltung und Konflikte, insbesondere Vesting, Good-Leaver- und Bad-Leaver-Regelungen, Drag-along, Tag-along, Bewertung und Rüberwerb. [Fn. 17]

Alle Teile folgen einem einheitlichen Aufbau: Einordnung des jeweiligen Modells, zivil- und arbeitsrechtliche Struktur, steuerliche Einordnung, sozialversicherungsrechtliche Folgen, handels- und gesellschaftsrechtliche Bezüge, typische Fehler und praktische Schlussfolgerungen. Der vorliegende erste Teil legt die begriffliche und methodische Grundlage für die spätere Behandlung der komplexeren Instrumente.

Inhalt

Gesamtkonzeption der vierteiligen Artikelserie.....	2
Inhaltsübersicht	Fehler! Textmarke nicht definiert.
1. Gegenstand und methodischer Ausgangspunkt des ersten Artikels.....	4
2. Mitarbeiterbeteiligung als Sammelbegriff und Abgrenzungsproblem	5
3. Rechtsformen, persönliche Reichweite und Beratungssituation	6
4. Arbeitsrechtliche Grundstruktur nach BGB, GewO und MiLoG.....	7
5. Steuerrechtliche Grundordnung: Arbeitslohn, Zufluss und Arbeitgeberpflichten	7
6. Sozialversicherungsrechtliche Einordnung.....	9
7. Akkordlohn und leistungsbezogene Vergütung	9
8. Gewinnbeteiligung, Bonus und Tantieme	10
9. GmbH-rechtliche und handelsrechtliche Bezüge einfacher Beteiligungsmodelle	11
10. Einzelunternehmen als Sonderfall	13
11. Steuerbegünstigte Vermögensbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG und § 19a EStG in Grundzügen [Fn. 18]	13
12. Abgrenzung zu echter Beteiligung, stiller Gesellschaft und virtuellen Modellen	14
13. Typische Fehler der Gestaltungspraxis	15
14. Zwischenergebnis und Ausblick auf Teil 2.....	16
15. Vertiefung: Vertragsdogmatik und Auslegung variabler Vergütung	16
16. Vertiefung: Lohnsteuerliche Abrechnung, sonstiger Bezug und Haftungsrisiken	17
17. Vertiefung: Bilanzielle Abbildung und Kennzahlenmanipulation	18
18. Vertiefung: GmbH-spezifische Gestaltungsgrenzen und Organverantwortung	19
19. Vertiefung: Abgrenzungsmatrix der einfachen Modelle	20
Endnoten	21

1. Gegenstand und methodischer Ausgangspunkt des ersten Artikels

Der Begriff der Mitarbeiterbeteiligung wird in der unternehmerischen Beratungspraxis häufig weit verwendet. Er kann eine echte Beteiligung am Gesellschaftskapital bezeichnen, aber ebenso eine Bonusregelung, eine Tantieme, eine Gewinnbeteiligung, eine virtuelle Beteiligung, ein Genussrecht, ein Mitarbeiterdarlehen oder eine stille Gesellschaft. Diese begriffliche Weite ist praktisch verständlich, juristisch aber gefährlich. Wer Beteiligung sagt, muss zunächst klären, woran der Mitarbeiter beteiligt werden soll: an seiner eigenen Leistung, am Erfolg eines Bereichs, am Jahresgewinn des Unternehmens, am Wertzuwachs, an einem Exit-Erlös, an Gesellschaftsrechten oder an einer Kombination dieser Elemente. [Fn. 17]

Der erste Artikel der Serie behandelt bewusst die einfachen Formen. Gemeint sind Modelle, bei denen der Mitarbeiter wirtschaftlich am Erfolg oder an seiner Leistung partizipiert, ohne dadurch schon Gesellschafter, stiller Gesellschafter oder Inhaber eines kapitalmarktnahen Instruments zu werden. Akkordlohn, Zielbonus, Prämie, Erfolgsbeteiligung, Gewinnbeteiligung und Tantieme sind arbeitsrechtlich und steuerlich keine Randthemen. Sie bilden vielmehr die Grundschrift der Mitarbeiterbeteiligung. Viele spätere Streitigkeiten entstehen, weil diese Grundschrift unsauber gestaltet wurde.

Wissenschaftlich und praktisch ist daher zwischen drei Ebenen zu unterscheiden. Die erste Ebene ist die arbeitsvertragliche Vergütungsebene. Auf ihr geht es um die Frage, welche Gegenleistung der Arbeitgeber für Arbeitsleistung schuldet und welche leistungs- oder erfolgsbezogenen Bestandteile hinzutreten. Die zweite Ebene ist die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Belastungsebene. Auf ihr wird entschieden, ob und wann Arbeitslohn zufließt, ob Lohnsteuer einzubehalten ist, ob Sozialversicherungsbeiträge entstehen und ob beim Arbeitgeber Betriebsausgaben abziehbar sind. Die dritte Ebene ist die gesellschafts- und handelsrechtliche Ebene. Auf ihr ist zu klären, ob Gewinnanteile, Bilanzkennzahlen, Rückstellungen, Ausschüttungssperren, Kapitalerhaltung und Gesellschafterbeschlüsse Auswirkungen auf das Vergütungsmodell haben. [Fn. 10]

Die rechtliche Einordnung hängt nicht von der Etikettierung ab. Eine Zahlung wird nicht dadurch zur gesellschaftsrechtlichen Beteiligung, dass sie als Gewinnbeteiligung bezeichnet wird. Umgekehrt kann eine formale Beteiligung steuerlich Arbeitslohn auslösen, wenn sie durch das Dienstverhältnis veranlasst ist. Die Bezeichnung im Vertrag ist ein Auslegungsgesichtspunkt, aber nicht der rechtliche Maßstab. Maßgeblich sind Inhalt, wirtschaftliche Funktion, Risikoallokation, Rechtsposition des Mitarbeiters und Veranlassungszusammenhang.

Der Schwerpunkt liegt auf deutschen GmbHs und Einzelunternehmen. Die GmbH ist die typische Rechtsform des mittelständischen Unternehmens, in dem Mitarbeiterbeteiligungen eingeführt werden, ohne dass eine kapitalmarktrechtliche Struktur besteht. Das Einzelunternehmen wirft andere Fragen auf, weil keine Gesellschaftsanteile an der Betriebsgesellschaft ausgegeben werden können. Deshalb sind dort Vergütungs-, Darlehens-, Gewinnbeteiligungs- oder stille Beteiligungsmodelle häufig näherliegend als echte Beteiligungen. Fremdgeschäftsführer und sonstige Arbeitnehmer stehen im Mittelpunkt. Gesellschafter-Geschäftsführer werden nur insoweit angesprochen, als ihre Sonderstellung für Abgrenzung, Zufluss, verdeckte Gewinnausschüttung oder Fremdvergleich wichtig ist. [Fn. 11]

Der Beitrag versteht Mitarbeiterbeteiligung nicht als reines Motivationsinstrument. Aus juristischer Sicht ist sie ein Rechtsverhältnis mit Anreiz-, Vergütungs-, Steuerungs- und Risikoverteilungsfunktion. Dies erklärt, weshalb dieselbe Gestaltung gleichzeitig arbeitsrechtliche, steuerrechtliche, sozialversicherungsrechtliche, gesellschaftsrechtliche und handelsbilanzielle Folgen auslösen kann. Eine wissenschaftlich tragfähige Darstellung muss diese Ebenen trennen und anschließend wieder zusammenführen.

2. Mitarbeiterbeteiligung als Sammelbegriff und Abgrenzungsproblem

Mitarbeiterbeteiligung lässt sich systematisch nicht über eine einzige Norm erklären. Weder das BGB noch das GmbHG, HGB oder EStG enthalten einen einheitlichen Tatbestand der Mitarbeiterbeteiligung. Einzelne Regelungen knüpfen aber an bestimmte Teilaspekte an. Das BGB erfasst den Arbeitsvertrag, die Vergütungsabrede, die ergänzende Vertragsauslegung, das Leistungsbestimmungsrecht und die Kontrolle Allgemeiner Geschäftsbedingungen. Das EStG ordnet Arbeitslohn, Sachbezüge, Zufluss, Lohnsteuerabzug und spezielle Begünstigungen für Vermögensbeteiligungen. Das HGB betrifft Buchführung, Jahresabschluss, Rückstellungen und stille Gesellschaft. Das GmbHG regelt Geschäftsanteile, Ergebnisverwendung, Gesellschafterrechte, Kapitalerhaltung und Geschäftsführerpflichten. Mitarbeiterbeteiligung entsteht deshalb rechtlich aus der Kombination verschiedener Normbereiche. [Fn. 8]

Die erste Grundunterscheidung betrifft die Beteiligung an Arbeitsleistung und die Beteiligung am Unternehmen. Akkordlohn und Leistungsprämie knüpfen an die individuelle oder gruppenbezogene Arbeitsmenge, Qualität oder Zielerreichung an. Sie bleiben typischer Arbeitslohn. Gewinnbeteiligung und Tantieme knüpfen demgegenüber an betriebliche Erfolgsgrößen an. Auch sie bleiben regelmäßig Arbeitslohn, wenn sie als Gegenleistung für Dienste versprochen werden. Eine echte Beteiligung am Unternehmen setzt dagegen eine gesellschaftsrechtliche oder zumindest vermögensrechtliche Beteiligungsposition voraus. Sie kann Gewinnbezugsrechte, Stimmrechte, Informationsrechte, Veräußerungsrechte und Verlust- oder Wertänderungsrisiken vermitteln.

Die zweite Grundunterscheidung betrifft Kapital und Arbeit. Wird einem Arbeitnehmer ein zusätzlicher Betrag gezahlt, weil er gearbeitet, Ziele erreicht oder zum Unternehmenserfolg beigetragen hat, spricht viel für Arbeitslohn. Erhält er eine Kapitalanlage, ein Darlehensentgelt, einen Gewinnanteil aus einer stillen Beteiligung oder einen Veräußerungsgewinn aus einem eigenständig werthaltigen Anteil, kann steuerlich eine andere Einkunftsart in Betracht kommen. Die Rechtsprechung arbeitet hier nicht schematisch. Entscheidend ist, ob die Zuwendung durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist oder auf einer eigenständigen Sonderrechtsbeziehung beruht. Gerade bei verbilligter Überlassung von Anteilen und bei Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen liegt die Schwierigkeit darin, beide Sphären zu trennen.

Die dritte Grundunterscheidung betrifft Gegenwartsvergütung und Zukunftsbeteiligung. Ein Bonus für das abgelaufene Geschäftsjahr ist sofortige oder kurzfristige Vergütung. Ein VSOP oder eine Phantom-Share-Regelung kann demgegenüber erst bei Exit, Unternehmenswertsteigerung oder späterem Ereignis zahlbar werden. Eine echte Beteiligung vermittelt laufende Rechte und Pflichten schon während der Haltedauer. Bei wissenschaftlicher Betrachtung ist daher nicht nur zu fragen, was der Mitarbeiter erhält, sondern wann, aufgrund welchen Ereignisses und mit welchem rechtlichen Risiko.

Die vierte Grundunterscheidung betrifft Innen- und Außenverhältnis. Eine Gewinnbeteiligung kann im Innenverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbart werden, ohne dass Dritte davon betroffen sind. Eine echte Beteiligung an einer GmbH ist dagegen im Verhältnis zur Gesellschaft, den Mitgesellschaftern und dem Handelsregisterumfeld relevant; die Abtretung eines GmbH-Geschäftsanteils bedarf notarieller Form. Eine stille Gesellschaft bleibt typischerweise im Innenverhältnis zwischen Inhaber des Handelsgeschäfts und stillem Gesellschafter. Diese Unterschiede sind für Dokumentation, Formerfordernisse, Publizität, Mitwirkungsrechte und Beendigung entscheidend. [Fn. 17]

Die wissenschaftliche Pointe liegt darin, dass Mitarbeiterbeteiligung nicht vom gewünschten ökonomischen Ergebnis her bestimmt werden darf. Viele Unternehmer möchten „Beteiligung ohne Mitsprache“, „Erfolgsbeteiligung ohne dauerhaftes Risiko“ oder „Eigenkapitalwirkung ohne Gesellschafterrechte“. Solche Zielbilder sind legitim, müssen aber in rechtliche Formen übersetzt werden. Jede Form hat ihren Preis: Arbeitslohnmodelle sind flexibel, lösen aber Lohnsteuer und Sozialversicherung aus. Echte Beteiligungen können unternehmerische Identifikation schaffen, erfordern aber gesellschaftsrechtliche Mitordnung. Virtuelle Modelle vermeiden Gesellschafterstellung, bleiben

aber schuldrechtlich und häufig lohnsteuerlich relevant. Stille Beteiligungen schaffen Kapitalnähe, führen aber zu handels- und steuerrechtlichen Abgrenzungsfragen.

3. Rechtsformen, persönliche Reichweite und Beratungssituation

Die GmbH ist für Mitarbeiterbeteiligungen besonders bedeutsam, weil sie einerseits eine klare Haftungs- und Kapitalstruktur bietet, andererseits aber nicht ohne Weiteres auf eine Vielzahl kleiner Gesellschafter zugeschnitten ist. Die Übertragung von GmbH-Geschäftsanteilen ist formalisiert, die Gesellschafterliste hat Legitimationswirkung, und Gesellschafterrechte können die Entscheidungsfähigkeit beeinflussen. Schon einfache Gewinnbeteiligungen müssen bei der GmbH deshalb in das Verhältnis zwischen Geschäftsführerkompetenz, Gesellschafterversammlung, Jahresabschluss, Ergebnisverwendung und Kapitalerhaltung eingeordnet werden.

Beim Einzelunternehmen stellt sich die Lage anders dar. Ein Einzelunternehmer kann Arbeitnehmern keine Anteile an einer Betriebsgesellschaft übertragen, weil das Unternehmen nicht in Geschäftsanteile zerlegt ist. Mitarbeiter können zwar wirtschaftlich beteiligt werden, etwa durch Bonus, Umsatz- oder Gewinnbeteiligung, Arbeitgeberdarlehen, stille Beteiligung oder später durch Ausgliederung und Beteiligung an einer neu geschaffenen Gesellschaftsstruktur. Solange dies nicht geschieht, bleibt die Beteiligung regelmäßig schuldrechtlich. Für die steuerliche Praxis bedeutet dies, dass die Vergütungsebene klar von der Unternehmergewinnermittlung zu trennen ist.

Fremdgeschäftsführer nehmen eine Zwischenstellung ein. Organrechtlich vertreten sie die GmbH, arbeits- oder dienstvertraglich erhalten sie Vergütung. Sie sind keine Gesellschafter, solange ihnen keine Anteile zustehen. Ihre Tantieme oder Gewinnbeteiligung ist daher grundsätzlich nach denselben Grundsätzen wie sonstige Vergütung zu behandeln, wobei die gesellschaftsrechtliche Zuständigkeit für den Anstellungsvertrag und die Angemessenheit der Vergütung sorgfältig zu prüfen sind. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern kommt zusätzlich die Gefahr der verdeckten Gewinnausschüttung und der besondere Zufluss bei beherrschender Stellung hinzu. Der vorliegende Beitrag fokussiert jedoch Fremdgeschäftsführer und Arbeitnehmer.

Leitende Angestellte und Schlüsselmitarbeiter sind häufig Adressaten der ersten Beteiligungsstufe. Das Unternehmen möchte sie an langfristige Ziele binden, ohne sofort gesellschaftsrechtliche Mitsprache zu eröffnen. In dieser Situation wirken Bonus, Tantieme und Gewinnbeteiligung attraktiv. Gerade bei Schlüsselmitarbeitern darf der Vertrag aber nicht bei einer Motivationsformel stehenbleiben. Er muss Bemessungsgrundlage, Fälligkeit, unterjährige Ein- und Austritte, Krankheit, Elternzeit, Freistellung, Kündigung, Änderung der Funktion, Zielverfehlung, nachträgliche Bilanzänderungen und Streit über Kennzahlen regeln.

Bei sonstigen Arbeitnehmern stehen häufig Transparenz, Gleichbehandlung und Administrierbarkeit im Vordergrund. Ein variables Vergütungssystem muss so beschrieben sein, dass Arbeitnehmer ihre Chancen und Grenzen verstehen können. Eine unklare Regelung führt nicht nur zu arbeitsrechtlichem Streit, sondern erschwert auch Lohnabrechnung, Rückstellungsbildung und steuerliche Dokumentation. Bei größeren Gruppen treten Gleichbehandlungsfragen hinzu. Differenzierungen sind möglich, benötigen aber sachliche Gründe, etwa Funktion, Verantwortungsbereich, Beschäftigungsdauer, Zielgruppe, Tarifbindung oder Unternehmensbereich.

Aus Beratungssicht sollte am Anfang nicht die Frage stehen, welches Modell steuerlich am günstigsten wirkt. Zunächst ist zu klären, welches unternehmerische Ziel verfolgt wird. Geht es um kurzfristige Mehrleistung, um Bindung, um Nachfolge, um Liquiditätsschonung, um Kapitalzufuhr, um unternehmerische Mitverantwortung oder um Exit-Beteiligung? Erst danach lässt sich entscheiden, ob eine arbeitsvertragliche Vergütung, eine schuldrechtliche Beteiligung, eine virtuelle Beteiligung oder eine echte Gesellschaftsbeteiligung passt.

4. Arbeitsrechtliche Grundstruktur nach BGB, GewO und MiLoG

Das arbeitsrechtliche Fundament ist der Arbeitsvertrag. Nach § 611a BGB ist der Arbeitnehmer zur weisungsgebundenen, fremdbestimmten Arbeit in persönlicher Abhängigkeit verpflichtet; der Arbeitgeber schuldet die vereinbarte Vergütung. Daraus folgt: Variable Vergütung ist nicht bloß ein freiwilliger Motivationsbonus, sobald sie vertraglich zugesagt ist. Sie wird Teil des Austauschverhältnisses und kann einklagbar sein. Der Arbeitgeber muss deshalb zwischen echter Freiwilligkeit, widerruflicher Leistung, Ermessen, Zielvereinbarung und festem Anspruch unterscheiden. [Fn. 1]

Die Vertragsfreiheit ist im Arbeitsrecht begrenzt. § 105 GewO erlaubt zwar die freie Gestaltung des Arbeitsvertrages, soweit zwingende gesetzliche Vorschriften, Tarifverträge, Betriebsvereinbarungen oder gesetzliche Verbote nicht entgegenstehen. In der Praxis werden Bonus- und Beteiligungsregelungen aber häufig als Allgemeine Geschäftsbedingungen verwendet. Dann unterliegen sie der Inhaltskontrolle nach §§ 305 ff. BGB. Unklare Regelungen werden zu Lasten des Verwenders ausgelegt, überraschende Klauseln und unangemessene Benachteiligungen können unwirksam sein. Dies betrifft insbesondere Stichtagsklauseln, Rückzahlungsklauseln, Freiwilligkeitsvorbehalte, Widerrufsvorbehalte und Klauseln, die verdiente Vergütung nachträglich entziehen sollen. [Fn. 2]

Das Weisungsrecht nach § 106 GewO erlaubt dem Arbeitgeber, Inhalt, Ort und Zeit der Arbeitsleistung nach billigem Ermessen näher zu bestimmen, soweit Arbeitsvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag oder Gesetz keine Festlegung enthalten. Dieses Weisungsrecht ersetzt aber keine klare Vergütungsregelung. Wird eine variable Vergütung an Ziele geknüpft, muss geregelt werden, wer Ziele bestimmt, wann sie festgelegt werden, welche Ziele zulässig sind und was bei verspäteter oder unterbliebener Zielvorgabe gilt. Die arbeitsgerichtliche Rechtsprechung behandelt verspätete oder unterbliebene Zielvorgaben zunehmend streng, weil variable Vergütung ihren Motivationszweck nur erfüllen kann, wenn der Arbeitnehmer die Ziele rechtzeitig kennt. [Fn. 5]

Der gesetzliche Mindestlohn setzt eine Untergrenze. Akkord- und Prämienlohn sind nicht unzulässig, dürfen aber nicht dazu führen, dass der Arbeitnehmer für die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden weniger als den gesetzlichen Mindestlohn erhält. § 1 MiLoG begründet den Anspruch, § 2 MiLoG regelt die Fälligkeit, § 3 MiLoG erklärt unterschreitende oder beschränkende Vereinbarungen insoweit für unwirksam. Für variable Vergütung bedeutet dies: Ein Akkordsystem darf Leistungsanreize setzen, muss aber die Mindestvergütung pro Zeitstunde sicherstellen. [Fn. 4]

Betriebsverfassungsrechtliche Fragen können hinzutreten, wenn ein Betriebsrat besteht. Fragen der betrieblichen Lohngestaltung, Entlohnungsgrundsätze und Leistungsentgelte können mitbestimmungspflichtig sein. Der vorliegende Beitrag konzentriert sich auf die individualrechtliche und steuerliche Struktur; in der Praxis darf die kollektive Ebene aber nicht übersehen werden. Ein Vergütungssystem, das individualrechtlich sinnvoll erscheint, kann betriebsverfassungsrechtlich nicht einseitig eingeführt werden.

Besonders sorgfältig sind Freiwilligkeits- und Widerrufsvorbehalte zu formulieren. Ein Freiwilligkeitsvorbehalt soll verhindern, dass aus wiederholter Zahlung ein Anspruch für die Zukunft entsteht. Ein Widerrufsvorbehalt setzt demgegenüber voraus, dass zunächst ein Anspruch entsteht, der unter bestimmten Voraussetzungen für die Zukunft wieder entzogen werden kann. Die Kombination beider Vorbehalte ist häufig widersprüchlich. Für wissenschaftlich saubere Vertragsgestaltung bedeutet dies: Die Rechtsnatur der Leistung muss vorab bestimmt werden, statt durch mehrere Absicherungsklauseln künstlich offengehalten zu werden.

5. Steuerrechtliche Grundordnung: Arbeitslohn, Zufluss und Arbeitgeberpflichten

Steuerrechtlich beginnt die Analyse bei § 19 EStG. Arbeitslohn sind Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Die Vorschrift erfasst Geldzahlungen ebenso wie geldwerte Vorteile. Sie fragt

nicht, ob die Leistung als Beteiligung, Bonus, Prämie oder Gewinnanteil bezeichnet wird. Entscheidend ist, ob der Vorteil durch das Dienstverhältnis veranlasst ist. [Fn. 6]

Die lohnsteuerliche Einordnung ist für einfache Mitarbeiterbeteiligungen regelmäßig eindeutig. Akkordlohn, Leistungsprämien, Boni, Tantiemen und Gewinnbeteiligungen, die Arbeitnehmer wegen ihrer Tätigkeit erhalten, sind Arbeitslohn. Sie unterliegen dem Lohnsteuerabzug, soweit keine besondere Steuerbefreiung eingreift. Der Arbeitgeber ist Schuldner der arbeitsvertraglichen Leistung und zugleich zum Lohnsteuerabzug verpflichtet. Diese Doppelfunktion macht die Gestaltung sensibel: Was arbeitsrechtlich als Anspruch zugesagt wird, muss lohnsteuerlich korrekt abgerechnet werden. [Fn. 8]

Das Zuflussprinzip des § 11 EStG entscheidet darüber, wann Einnahmen beim Arbeitnehmer steuerlich zu erfassen sind. Geld fließt grundsätzlich zu, wenn der Arbeitnehmer wirtschaftlich darüber verfügen kann. Bei laufendem Arbeitslohn und sonstigen Bezügen gelten im Lohnsteuerabzug ergänzende Sonderregeln. Für variable Vergütung ist deshalb zu unterscheiden zwischen Entstehung des arbeitsrechtlichen Anspruchs, Fälligkeit, Abrechnung, Auszahlung und steuerlichem Zufluss. Diese Zeitpunkte fallen nicht zwingend zusammen. [Fn. 7]

Bei nicht beherrschenden Arbeitnehmern und Fremdgeschäftsführern wird eine Tantieme regelmäßig erst mit Zahlung oder Gutschrift zufließen, soweit keine Verfügungsmacht vorliegt. Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern kann die Rechtsprechung einen Zufluss bereits bei Fälligkeit annehmen, wenn eine eindeutige, unbestrittene und fällige Forderung gegen die eigene Kapitalgesellschaft besteht. Diese Sonderrechtsprechung steht nicht im Mittelpunkt dieses Beitrags, ist aber als Abgrenzung wichtig, weil sie zeigt, dass Mitarbeiterbeteiligungen bei Gesellschafter-Geschäftsführern steuerlich anders beurteilt werden können als bei Fremdgeschäftsführern und Arbeitnehmern. [Fn. 9]

Der Arbeitgeber kann variable Vergütungen grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehen, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Beim Einzelunternehmen folgt dies aus § 4 Abs. 4 EStG. Bei Kapitalgesellschaften mindern angemessene Vergütungen den körperschaftsteuerlichen Gewinn. Bei der GmbH ist allerdings zu prüfen, ob die Zahlung gesellschaftsrechtlich oder dienstvertraglich veranlasst ist. Bei Fremdgeschäftsführern und Arbeitnehmern bereitet dies meist keine grundsätzlichen Schwierigkeiten. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern kann eine unangemessene, nicht fremdübliche oder rückwirkend vereinbarte Tantieme als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt werden. [Fn. 10]

Für Gewinnbeteiligungen ist die Bemessungsgrundlage entscheidend. Knüpft eine Vergütung an den handelsrechtlichen Jahresüberschuss, das EBITDA, den steuerlichen Gewinn, den Cashflow, eine Kostenstelle oder den persönlichen Umsatz an? Jede Kennzahl hat eigene Manipulations-, Abgrenzungs- und Bilanzierungsprobleme. Wenn der Vertrag „Gewinn“ sagt, aber nicht definiert, welcher Gewinn gemeint ist, entstehen Auslegungsrisiken. Besonders relevant sind außerordentliche Effekte, Rückstellungen, Abschreibungen, Gesellschaftervergütungen, konzerninterne Verrechnungen, Steuern und nachträgliche Betriebsprüfungsänderungen.

§ 3 Nr. 39 EStG und § 19a EStG betreffen nicht jede Erfolgsvergütung. Sie sind Spezialregelungen für Vermögensbeteiligungen. Ein Bonus oder eine reine Gewinnbeteiligung wird nicht dadurch steuerbegünstigte Vermögensbeteiligung, dass er als Mitarbeiterbeteiligung bezeichnet wird. § 3 Nr. 39 EStG setzt eine begünstigte Vermögensbeteiligung voraus; § 19a EStG verschiebt unter bestimmten Voraussetzungen die Besteuerung bestimmter Vermögensbeteiligungen. Der erste Artikel behandelt diese Vorschriften nur in Grundzügen, weil ihre praktische Vertiefung bei echten und hybriden Beteiligungen in den Folgeartikeln erfolgt. [Fn. 18]

Steuerlich ist ferner die Bewertung geldwerter Vorteile zentral. Wird ein Anteil, ein Genussrecht oder ein sonstiges Beteiligungsinstrument verbilligt überlassen, besteht der Vorteil grundsätzlich im Preisnachlass. Bei bloßen Bonus- und Tantiememodellen stellt sich dieses Bewertungsproblem nicht in gleicher Weise, weil Geld gezahlt wird. Sobald aber die Vergütung in eine Beteiligung umgewandelt oder durch eine Option, ein Wandelrecht oder ein virtuelles Recht ersetzt wird, wird die Bewertung zum Kernproblem.

6. Sozialversicherungsrechtliche Einordnung

Sozialversicherungsrechtlich ist § 14 SGB IV der zentrale Ausgangspunkt. Arbeitsentgelt sind alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung, gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch besteht, unter welcher Bezeichnung sie geleistet werden und ob sie unmittelbar aus der Beschäftigung oder im Zusammenhang mit ihr erzielt werden. Diese Formulierung ist weit. Sie verhindert, dass Vergütungsbestandteile durch sprachliche Umbenennung der Beitragspflicht entzogen werden. [Fn. 12]

Akkordlohn, Prämien, Boni, Tantiemen und Gewinnbeteiligungen an Arbeitnehmer sind daher regelmäßig beitragspflichtiges Arbeitsentgelt, soweit keine besondere Ausnahme gilt. Entscheidend ist auch hier der Beschäftigungsbezug. Für die Praxis ist wichtig, dass Einmalzahlungen beitragsrechtlich zeitlich besonders zugeordnet werden können. Die Lohnabrechnung muss daher nicht nur die steuerliche, sondern auch die beitragsrechtliche Behandlung abbilden.

Die Sozialversicherungsentgeltverordnung spielt ergänzend eine Rolle, weil bestimmte steuerfreie oder pauschal besteuerte Leistungen unter Voraussetzungen nicht dem Arbeitsentgelt zugerechnet werden. Für Mitarbeiterbeteiligungen ist dies vor allem relevant, wenn steuerliche Begünstigungen für Vermögensbeteiligungen genutzt werden. Die beitragsrechtliche Einordnung folgt nicht blind der Bezeichnung im Beteiligungsvertrag, sondern der gesetzlichen Systematik aus SGB IV und SvEV. [Fn. 13]

Für Fremdgeschäftsführer ist zusätzlich der sozialversicherungsrechtliche Status zu prüfen. Ein Fremdgeschäftsführer ohne Kapitalbeteiligung ist häufig abhängig beschäftigt. Ein Gesellschafter-Geschäftsführer kann abhängig beschäftigt oder selbständig sein, je nach Rechtsmacht und tatsächlicher Ausgestaltung. Dieser Beitrag stellt Fremdgeschäftsführer und Arbeitnehmer in den Vordergrund; gleichwohl zeigt die Statusfrage, dass Vergütungs- und Beteiligungsmodelle nicht isoliert beurteilt werden dürfen.

Praktisch gefährlich ist die Annahme, eine Gewinnbeteiligung sei wegen ihres Bezugs zum Unternehmenserfolg nicht beitragspflichtig. Das ist regelmäßig falsch, wenn die Zahlung aus dem Arbeitsverhältnis stammt. Eine echte Kapitalbeteiligung kann im Ertrag anders einzuordnen sein; eine arbeitsvertragliche Gewinnbeteiligung bleibt dagegen Arbeitsentgelt. Der Wechsel von einer einfachen Gewinnbeteiligung zu einem Beteiligungsinstrument muss deshalb bewusst vollzogen und dokumentiert werden.

7. Akkordlohn und leistungsbezogene Vergütung

Akkordlohn ist die klassische leistungsbezogene Vergütungsform. Der Arbeitnehmer erhält Vergütung nicht ausschließlich nach Zeit, sondern nach der Menge oder Einheit der erbrachten Leistung. Historisch ist Akkordlohn vor allem in Produktion, Fertigung und Logistik bedeutsam. In modernen Dienstleistungs- und Wissensarbeitsverhältnissen treten an seine Stelle häufig Zielbonus, Provision, Projektprämie oder KPI-bezogene Vergütung. Rechtlich bleibt die Grundfrage gleich: Wie wird Leistung messbar, ohne das Arbeitsverhältnis in unzulässiger Weise zu überfordern?

Der Akkordlohn ist keine Unternehmensbeteiligung im engeren Sinn. Er beteiligt den Arbeitnehmer nicht am Unternehmen, sondern an seiner messbaren Arbeitsleistung. Dennoch gehört er in eine Artikelserie zur Mitarbeiterbeteiligung, weil er die einfachste Form wirtschaftlicher Partizipation ist. Der Arbeitnehmer erhält mehr, wenn seine Leistung nach dem vereinbarten Maßstab höher ist. Der Arbeitgeber erwartet Produktivitätssteigerung. Diese Interessenlage ähnelt anderen Beteiligungsmodellen, bleibt aber vollständig auf der Vergütungsebene.

Arbeitsrechtlich erfordert Akkordlohn eine tragfähige Bemessungsgrundlage. Die Leistungseinheit muss bestimmbar sein. Die Normalleistung darf nicht unrealistisch hoch angesetzt werden. Gesundheitsschutz, Arbeitszeitrecht, Arbeitsschutz und Mindestlohn dürfen nicht unterlaufen werden. Ein Akkordsystem, das faktisch nur durch übermäßige Arbeitsverdichtung zu auskömmlicher Vergütung

führt, ist rechtlich und organisatorisch riskant. Außerdem muss geregelt werden, wie Ausschuss, Maschinenstillstand, Materialmangel, Teamarbeit, Krankheit und Einarbeitung berücksichtigt werden.

Aus steuerlicher Sicht ist Akkordlohn Arbeitslohn. Die besondere Leistungsbezogenheit ändert nichts daran, dass der Arbeitnehmer Entgelt für seine Beschäftigung erhält. Der Arbeitgeber hat Lohnsteuer einzubehalten und die Vergütung als Arbeitsentgelt abzurechnen. Gleiches gilt sozialversicherungsrechtlich. Akkordlohn ist keine Kapitalrendite, kein Gewinnanteil und kein Beteiligungsertrag.

Handelsrechtlich entstehen bei Akkordlohn meist keine besonderen bilanziellen Fragen, solange die Vergütung laufend abgerechnet wird. Probleme entstehen bei Stichtags- oder Abrechnungszeiträumen, wenn am Bilanzstichtag bereits Leistungen erbracht wurden, die variable Vergütung aber erst später endgültig berechnet wird. Dann können Verbindlichkeiten oder Rückstellungen zu passivieren sein, wenn die Voraussetzungen vorliegen. Bei größeren variablen Systemen sollte die Finanzbuchhaltung frühzeitig in die Vertragsgestaltung einbezogen werden.

Die Gestaltung von Akkordlohn zeigt ein allgemeines Prinzip: Je stärker die Vergütung an Kennzahlen anknüpft, desto wichtiger wird die Definition der Kennzahl. Wer nur „leistungsgerechte Vergütung“ verspricht, schafft Streit. Wer dagegen Bemessungsgröße, Berechnungszeitraum, Ausschlussgründe, Korrekturen, Fälligkeit und Abrechnung festlegt, schafft Rechtsklarheit. Diese Technik ist später bei Gewinnbeteiligungen, VSOP und echten Beteiligungen gleichermaßen relevant.

Der Mindestlohn ist bei Akkordlohn besonders wichtig. Der Arbeitgeber darf zwar variable Vergütungssysteme nutzen, muss aber sicherstellen, dass der gesetzliche Mindestlohn für die geleisteten Arbeitsstunden erreicht wird. Hieraus folgt ein dokumentarisches Erfordernis. Ohne verlässliche Arbeitszeiterfassung und Abrechnung lässt sich nicht nachweisen, dass der Mindestlohn eingehalten wurde. Variable Vergütung ist daher kein Ersatz für arbeitszeit- und lohnrechtliche Grundcompliance.

8. Gewinnbeteiligung, Bonus und Tantieme

Gewinnbeteiligung, Bonus und Tantieme bilden die wichtigste Brücke zwischen einfacher Vergütung und unternehmerischer Beteiligung. Sie vermitteln dem Mitarbeiter noch keine Gesellschafterstellung, orientieren seine Vergütung aber am Erfolg des Unternehmens oder eines Unternehmensteils. Gerade deshalb werden sie in der Praxis als „Beteiligung“ empfunden. Rechtlich bleibt entscheidend, ob der Mitarbeiter nur eine zusätzliche Vergütungsforderung erhält oder ob er eine mitgliedschaftliche oder kapitalmäßige Position erwirbt.

Der Bonus ist der weiteste Begriff. Er kann an individuelle Ziele, Unternehmensziele, Ermessen, Freiwilligkeit oder eine Kombination dieser Faktoren anknüpfen. Die Tantieme bezeichnet häufig eine erfolgsabhängige Vergütung von Geschäftsführern oder leitenden Mitarbeitern, die an Gewinn oder andere Ergebnisgrößen anknüpft. Die Gewinnbeteiligung kann kollektiv oder individuell ausgestaltet sein und Arbeitnehmern einen Anteil an einer definierten Gewinnkennzahl gewähren. In allen Fällen muss der Vertrag die Anspruchsvoraussetzungen beschreiben.

Eine wissenschaftlich tragfähige Gewinnbeteiligung beginnt mit der Bemessungsgrundlage. Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist eine andere Größe als der steuerliche Gewinn. Das EBITDA ist eine andere Größe als der Bilanzgewinn. Der ausschüttungsfähige Gewinn der GmbH ist nicht identisch mit dem Ergebnis vor Steuern. Ein Unternehmerlohn beim Einzelunternehmen, Geschäftsführervergütungen, außerordentliche Erträge, Verlustvorträge, Rückstellungen, Abschreibungen und konzerninterne Umlagen können die Bemessungsgrundlage erheblich beeinflussen.

Bei der GmbH ist zusätzlich zu beachten, dass der Jahresüberschuss gesellschaftsrechtlich nicht automatisch ausgeschüttet wird. Die Gesellschafter entscheiden über Ergebnisverwendung, soweit Gesetz und Gesellschaftsvertrag dies vorsehen. Eine arbeitsvertragliche Gewinnbeteiligung kann daher

nicht unreflektiert an eine Gesellschafterausschüttung gekoppelt werden. Sie sollte selbständig bestimmen, ob der Mitarbeiter am Jahresüberschuss, am Bilanzgewinn, am festgestellten Jahresabschluss oder an einer bereinigten Kennzahl partizipiert. Andernfalls kann die Vergütung von gesellschaftsrechtlichen Beschlüssen abhängen, an denen der Arbeitnehmer nicht beteiligt ist.

Steuerlich sind Bonus, Tantieme und Gewinnbeteiligung regelmäßig Arbeitslohn, wenn sie für die Beschäftigung gewährt werden. Sie unterliegen dem Lohnsteuerabzug und der Sozialversicherung. Beim Arbeitgeber sind sie grundsätzlich Betriebsausgaben, soweit sie betrieblich veranlasst und nicht gesellschaftsrechtlich umqualifiziert werden. Bei Arbeitnehmern und Fremdgeschäftsführern steht die betriebliche Veranlassung regelmäßig außer Frage. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern muss die Tantieme dagegen fremdüblich, klar, im Voraus vereinbart und angemessen sein, um verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden. [Fn. 8]

Der Zufluss hängt vom Einzelfall ab. Wird eine Tantieme nach Feststellung des Jahresabschlusses berechnet und ausgezahlt, fließt sie dem Arbeitnehmer grundsätzlich bei Zahlung zu. Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern gilt die bereits erwähnte Sonderrechtsprechung zum Zufluss fälliger Forderungen. Diese Unterscheidung sollte vertraglich bedacht werden. Fälligkeit, Abrechnungszeitpunkt und Auszahlung sollten nicht nur arbeitsrechtlich, sondern auch steuerlich planbar sein. [Fn. 9]

Die arbeitsrechtliche Gestaltung muss klären, was bei Eintritt oder Ausscheiden während des Geschäftsjahres geschieht. Erhält der Arbeitnehmer einen zeitanteiligen Anspruch? Entfällt der Anspruch bei Eigenkündigung? Was gilt bei Arbeitgeberkündigung, Freistellung oder Krankheit? Ist ein ungekündigtes Arbeitsverhältnis am Auszahlungstag erforderlich? Solche Stichtagsklauseln sind rechtlich nicht beliebig zulässig, insbesondere wenn die Vergütung bereits erarbeitete Gegenleistung darstellt. Je stärker die Zahlung Entgeltcharakter hat, desto weniger kann sie nachträglich entzogen werden.

Bei Zielboni ist zu unterscheiden zwischen Zielvereinbarung und Zielvorgabe. Eine Zielvereinbarung setzt gemeinsame Festlegung voraus; eine Zielvorgabe kann einseitig erfolgen, muss aber billigem Ermessen entsprechen. Erfolgt die Zielbestimmung zu spät oder gar nicht, drohen Schadensersatzansprüche. Die Rechtsprechung betont, dass variable Vergütung ihren Anreiz- und Motivationszweck nur erfüllen kann, wenn Ziele rechtzeitig feststehen. Für die Gestaltung folgt daraus, dass Fristen, Ersatzmechanismen und Folgen unterbliebener Zielbestimmung ausdrücklich geregelt werden sollten.

Eine besondere Gefahr besteht in der Vermischung von Bonus und Gesellschaftergewinn. Wenn der Arbeitnehmer eine „Gewinnbeteiligung“ erhält, aber keine Verluste trägt, keine Informationsrechte hat, keine Einlage leistet und keinen Anteil hält, handelt es sich regelmäßig nicht um gesellschaftsrechtliche Beteiligung. Die Zahlung bleibt Entgelt. Wird hingegen eine echte Kapitalbeteiligung gewährt, entstehen andere Rechte und Pflichten. Der Vertrag muss diesen Systemwechsel klar vollziehen.

Handelsrechtlich können Gewinnbeteiligungen Rückstellungen auslösen, wenn am Abschlussstichtag eine Verpflichtung dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss ist. Maßgeblich ist die wirtschaftliche Verursachung und die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Eine nachträgliche freiwillige Sonderzahlung ohne Verpflichtung ist anders zu behandeln als eine bereits zugesagte variable Vergütung. Die Vertragsgestaltung beeinflusst daher unmittelbar Bilanzierung und Jahresabschluss.

9. GmbH-rechtliche und handelsrechtliche Bezüge einfacher Beteiligungsmodelle

Auch wenn Teil 1 keine echten Gesellschaftsbeteiligungen vertieft, sind GmbHG und HGB bereits bei einfachen Vergütungsmodellen bedeutsam. Die GmbH ist juristische Person und Handelsgesellschaft. Sie wird durch Geschäftsführer vertreten und unterliegt handelsrechtlicher Buchführung und

Jahresabschlusserstellung. Variable Vergütungen müssen daher nicht nur individualrechtlich geschuldet, sondern auch organschaftlich wirksam vereinbart und bilanziell verarbeitet werden. [Fn. 16]

Die Zuständigkeit für Vergütungsvereinbarungen hängt von der Stellung des Mitarbeiters ab. Bei gewöhnlichen Arbeitnehmern handelt die Geschäftsführung im Rahmen ihrer Vertretungsmacht und Geschäftsführungsbefugnis. Bei Geschäftsführern ist regelmäßig die Gesellschafterversammlung zuständig, soweit es um Bestellung, Abberufung und Anstellungsvertrag geht. Eine Tantieme für den Fremdgeschäftsführer sollte daher durch das zuständige Organ beschlossen oder genehmigt sein. Fehlt die gesellschaftsrechtliche Grundlage, kann dies zu Wirksamkeits-, Haftungs- und steuerlichen Folgeproblemen führen.

Das GmbH-Recht ist ferner relevant, wenn Vergütung an den Jahresabschluss oder den Gewinn der GmbH anknüpft. Der Jahresabschluss ist nicht nur Rechenwerk, sondern Grundlage gesellschaftsrechtlicher Entscheidungen. Eine Gewinnbeteiligung, die auf den festgestellten Jahresabschluss verweist, setzt voraus, dass der Abschluss festgestellt wird. Wird der Abschluss später geändert, stellt sich die Frage, ob die variable Vergütung anzupassen ist. Dies sollte vertraglich geregelt werden.

Die Kapitalerhaltung nach § 30 GmbHG betrifft unmittelbar Ausschüttungen an Gesellschafter. Arbeitsvergütung an Arbeitnehmer und Fremdgeschäftsführer ist grundsätzlich keine Ausschüttung, sondern Aufwand. Gleichwohl kann die Kapitalerhaltung mittelbar relevant werden, wenn Zahlungen an Gesellschafter-Geschäftsführer oder nahestehende Personen nicht fremdüblich sind. Dann kann die Grenze zwischen Vergütung und verdeckter Ausschüttung verschwimmen. Auch dies zeigt, weshalb die hier behandelten Modelle von der echten Beteiligungsebene sauber zu trennen sind. [Fn. 15]

Das HGB verpflichtet Kaufleute zur Buchführung und zur Aufstellung des Jahresabschlusses. Bei der GmbH gelten handelsrechtliche Rechnungslegungspflichten stets. Einzelkaufleute können unter bestimmten Größenmerkmalen von Buchführungs- und Inventarpflichten befreit sein; steuerliche Aufzeichnungspflichten bleiben davon zu unterscheiden. Für variable Vergütungssysteme ist entscheidend, dass die Verpflichtungen vollständig, periodengerecht und nachvollziehbar erfasst werden. [Fn. 16]

Rückstellungen nach § 249 HGB kommen in Betracht, wenn eine ungewisse Verbindlichkeit besteht. Bei Bonus- und Gewinnbeteiligungssystemen stellt sich jährlich die Frage, ob die Leistung bereits wirtschaftlich verursacht ist, ob ein Rechtsanspruch besteht, ob die Höhe schätzbar ist und ob der Arbeitgeber ernsthaft mit Inanspruchnahme rechnen muss. Eine klare Vertragsgestaltung erleichtert die Bilanzierung. Unklare Regelungen führen nicht nur zu arbeitsrechtlichem Streit, sondern auch zu Diskussionen mit Abschlussprüfern und Finanzverwaltung.

Die stille Gesellschaft ist im HGB ausdrücklich geregelt und wird in Teil 3 vertieft. Schon hier ist sie als Abgrenzung wichtig. Während eine Gewinnbeteiligung des Arbeitnehmers regelmäßig arbeitsvertraglich geschuldet wird, leistet der stille Gesellschafter eine Vermögenseinlage in das Handelsgewerbe eines anderen und erhält dafür eine Beteiligung nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages. Diese Struktur ist qualitativ anders als eine Tantieme. Sie begründet ein Gesellschaftsverhältnis, auch wenn es nach außen nicht wie eine offene Beteiligung erscheint. [Fn. 17]

GmbH-Anteile selbst sind eine eigene Rechtsposition. Ihre Übertragung bedarf nach § 15 GmbHG notarieller Form. Wer Mitarbeiter wirklich am Stammkapital beteiligen will, kann dies nicht durch eine einfache arbeitsvertragliche Bonusklausel erreichen. Es braucht Abtretung, ggf. Kapitalerhöhung, Gesellschafterbeschluss, Gesellschaftsvertragsprüfung und Eintragung in die Gesellschafterliste. Diese Punkte gehören in die Folgeartikel; für Teil 1 ist wichtig, dass die einfache Gewinnbeteiligung gerade noch nicht diese Schwelle überschreitet. [Fn. 14]

10. Einzelunternehmen als Sonderfall

Das Einzelunternehmen ist für einfache Mitarbeiterbeteiligungen einerseits unkompliziert, andererseits strukturell begrenzt. Unkompliziert ist es, weil der Unternehmer arbeitsvertragliche Bonus- und Gewinnbeteiligungsmodelle grundsätzlich ohne gesellschaftsrechtliche Mitgesellschafterabstimmung einführen kann. Begrenzt ist es, weil es keine Geschäftsanteile an der Betriebsgesellschaft gibt. Eine echte Beteiligung am Unternehmen setzt daher regelmäßig eine Umstrukturierung oder die Begründung einer anderen Rechtsposition voraus.

Bei Gewinnbeteiligungen im Einzelunternehmen ist besonders sorgfältig zu definieren, welcher Gewinn gemeint ist. Der steuerliche Gewinn des Einzelunternehmers ist keine neutrale Unternehmenskennzahl im gleichen Sinn wie der Jahresüberschuss einer GmbH. Private Entnahmen, Unternehmerlohn, Sonderausgaben, nicht abziehbare Betriebsausgaben, Investitionsentscheidungen und Gewinnermittlungsart können die Vergleichbarkeit beeinflussen. Der Arbeitnehmer sollte nicht von Größen abhängig sein, die er weder prüfen noch nachvollziehen kann. [Fn. 10]

Eine praktische Lösung besteht darin, eine bereinigte betriebswirtschaftliche Kennzahl zu verwenden. Diese kann aus der Finanzbuchhaltung abgeleitet, aber um außerordentliche Effekte, private Elemente und nicht operative Faktoren bereinigt werden. Der Vertrag sollte regeln, wer die Kennzahl feststellt, ob ein Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer beteiligt wird, wann Einwendungen möglich sind und ob spätere Änderungen rückwirken.

Steuerlich bleiben Zahlungen an Arbeitnehmer Betriebsausgaben, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Der Einzelunternehmer kann jedoch keine Vergütung an sich selbst als Betriebsausgabe abziehen. Dies macht Vergleiche zwischen GmbH und Einzelunternehmen schwierig. Während in der GmbH Geschäftsführergehalt und Tantieme Aufwand der Gesellschaft sind, ist der Gewinn des Einzelunternehmens bereits der Unternehmergewinn. Eine Mitarbeitergewinnbeteiligung muss daher so formuliert werden, dass sie nicht unbeabsichtigt private oder steuerliche Größen in die Arbeitnehmervergütung einbezieht. [Fn. 10]

Will ein Einzelunternehmer Mitarbeiter kapitalmäßig beteiligen, kommen verschiedene Wege in Betracht. Er kann eine stille Gesellschaft begründen, Genussrechte oder Darlehensmodelle nutzen, eine Personen- oder Kapitalgesellschaft errichten oder das Unternehmen in eine GmbH einbringen. Jede Variante hat eigene steuerliche und zivilrechtliche Folgen. Der erste Artikel beschränkt sich auf die einfache Vergütungsebene; die strukturellen Alternativen gehören in die Folgeartikel. [Fn. 17]

Das Einzelunternehmen zeigt besonders deutlich, dass Mitarbeiterbeteiligung nicht mit Gesellschaftsbeteiligung gleichgesetzt werden darf. Ein Mitarbeiter kann wirtschaftlich am Gewinn beteiligt werden, ohne Eigentümer, Mitunternehmer oder Gesellschafter zu sein. Gerade deshalb muss der Vertrag klarstellen, dass keine Mitunternehmerschaft, kein Gesellschaftsverhältnis und keine Beteiligung an stillen Reserven begründet werden, wenn dies nicht gewollt ist.

11. Steuerbegünstigte Vermögensbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG und § 19a EStG in Grundzügen [Fn. 18]

§ 3 Nr. 39 EStG und § 19a EStG sind zentrale Normen für Mitarbeiterkapitalbeteiligungen, aber nicht für jede Erfolgsvergütung. Sie knüpfen an die Überlassung oder Übertragung von Vermögensbeteiligungen an. Damit stehen sie systematisch näher bei echten, schuldrechtlichen oder hybriden Beteiligungsinstrumenten als bei Akkordlohn oder reinem Bonus. Dennoch müssen sie bereits im ersten Teil erwähnt werden, weil sie in der Beratungspraxis häufig mit einfachen Gewinnbeteiligungen vermischt werden. [Fn. 18]

§ 3 Nr. 39 EStG enthält eine Steuerbefreiung für Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung bestimmter Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers, soweit die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Norm soll Mitarbeiterkapitalbeteiligungen fördern. Sie

macht aus einer Geldprämie aber keine begünstigte Beteiligung. Erforderlich ist eine Vermögensbeteiligung im Sinne der gesetzlichen Regelung. Die genaue Reichweite hängt von Beteiligungsform, Arbeitgeberbezug, Zusätzlichkeit und weiteren Voraussetzungen ab. [Fn. 18]

§ 19a EStG regelt eine Sonderbehandlung für bestimmte Vermögensbeteiligungen. Die Vorschrift soll insbesondere Liquiditätsprobleme vermeiden, die entstehen können, wenn Arbeitnehmer einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil aus einer Beteiligung erhalten, ohne liquide Mittel zur Steuerzahlung zu haben. Die Besteuerung kann unter Voraussetzungen aufgeschoben werden. Der Rechtsstand ab 2024 ist durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz und das Wachstumschancengesetz geprägt; das BMF hat hierzu ein Anwendungsschreiben veröffentlicht.

Für den ersten Artikel reicht die Grundentscheidung: Reine Arbeitsvergütungen fallen nicht in den Kernbereich dieser Vorschriften. Wer eine echte steuerbegünstigte Vermögensbeteiligung gestalten will, muss die arbeitsvertragliche Vergütungsebene verlassen und ein Beteiligungsinstrument schaffen. Dies kann bei GmbH-Anteilen, Genussrechten, stillen Beteiligungen oder anderen gesetzlich anerkannten Beteiligungsformen relevant werden. Es verlangt aber eine andere Dokumentation als eine Bonuszusage.

Die Abgrenzung ist auch deshalb wichtig, weil Steuerbegünstigungen nicht durch wirtschaftliche Vergleichbarkeit ersetzt werden. Ein Bonus kann den Mitarbeiter wirtschaftlich ähnlich stellen wie eine Beteiligung am Erfolg. Steuerlich bleibt er dennoch Arbeitslohn. Eine Vermögensbeteiligung kann demgegenüber einen geldwerten Vorteil im Zeitpunkt der Überlassung auslösen, später aber Kapitalerträge oder Veräußerungsgewinne erzeugen. Der Übergang zwischen Arbeitslohn und Kapitalebene muss nachvollziehbar dokumentiert werden.

Die Rechtsprechung des BFH zeigt, dass bei Mitarbeiterbeteiligungen differenziert zu prüfen ist. Der verbilligte Erwerb einer Beteiligung kann Arbeitslohn sein, soweit der Vorteil im Preisnachlass liegt. Ein späterer Gewinn aus marktüblicher Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung ist hingegen nicht ohne Weiteres Arbeitslohn; lohnsteuerbar kann nur ein durch das Arbeitsverhältnis veranlasster marktunüblicher Vorteil sein. Umgekehrt kann eine schenkweise Übertragung von Geschäftsanteilen an leitende Mitarbeiter zur Sicherung der Unternehmensnachfolge nicht ohne Weiteres als Arbeitslohn behandelt werden. Diese Entscheidungen unterstreichen, dass der Veranlassungszusammenhang präzise zu bestimmen ist. [Fn. 19]

12. Abgrenzung zu echter Beteiligung, stiller Gesellschaft und virtuellen Modellen

Die einfache Gewinnbeteiligung endet dort, wo der Mitarbeiter eine eigenständige Beteiligungsposition erhält. Die echte GmbH-Beteiligung vermittelt Mitgliedschaftsrechte. Der Arbeitnehmer wird Gesellschafter, auch wenn seine Rechte im Gesellschaftsvertrag eingeschränkt, gepoolt oder durch Nebenvereinbarungen ausgestaltet werden. Damit entstehen Fragen der notariellen Form, der Gesellschafterliste, der Stimmrechte, Informationsrechte, Abfindung, Einziehung, Vinkulierung, Drag-along- und Tag-along-Regelungen. Diese Themen werden in Teil 3 und Teil 4 vertieft.

Die stille Gesellschaft ist ein gesellschaftsrechtliches Innenverhältnis. Der stille Gesellschafter beteiligt sich mit einer Vermögenseinlage am Handelsgewerbe eines anderen. Er kann am Gewinn, unter Umständen auch am Verlust, beteiligt sein und besitzt gesetzliche Kontrollrechte. Für Mitarbeiter kann die stille Beteiligung attraktiv sein, weil sie nach außen nicht die gleiche Publizität wie eine GmbH-Beteiligung erzeugt. Sie ist jedoch kein bloßer Bonus. Sie verlangt eine Einlage, einen Gesellschaftsvertrag und eine steuerliche Einordnung, die von der konkreten Ausgestaltung abhängt. [Fn. 17]

Virtuelle Beteiligungen, insbesondere VSOP und Phantom Shares, vermitteln keine Gesellschaftsrechte. Sie bilden wirtschaftlich bestimmte Wertsteigerungen oder Exit-Erlöse nach. Der Mitarbeiter erhält einen schuldrechtlichen Anspruch, wenn bestimmte Ereignisse eintreten. Das kann den Gesellschafterkreis

stabil halten und dennoch Beteiligungsanreize schaffen. Steuerlich handelt es sich häufig um Arbeitslohn im Zeitpunkt der Auszahlung, weil der Anspruch aus dem Dienstverhältnis stammt. Die Detailfragen gehören in Teil 2.

Genussrechte und Wandelanleihen stehen zwischen Schuldrecht und Kapitalnähe. Genussrechte können Gewinnbeteiligungs-, Verlustbeteiligungs- und Nachrangkomponenten enthalten, ohne notwendigerweise Mitgliedschaftsrechte zu vermitteln. Wandelanleihen kombinieren Forderungsrecht und Umtausch- oder Bezugsrecht. Für Arbeitnehmerprogramme sind solche Instrumente anspruchsvoll, weil sie zivilrechtlich, steuerlich, bilanziell und ggf. aufsichtsrechtlich geprüft werden müssen. Sie sollten nicht als bloße Erweiterung eines Bonusplans verstanden werden.

Die Abgrenzung lässt sich in einer Leitfrage verdichten: Erhält der Mitarbeiter nur mehr Entgelt für Arbeit, oder erhält er eine eigenständige Rechtsposition am Unternehmen, am Kapital oder am Unternehmenswert? Die erste Variante führt in die Arbeitslohn- und Sozialversicherungsebene. Die zweite Variante verlangt eine Beteiligungsdokumentation. Mischformen sind möglich, aber gerade deshalb besonders fehleranfällig.

13. Typische Fehler der Gestaltungspraxis

Der erste typische Fehler besteht in der unklaren Begriffswahl. Verträge sprechen von Gewinnbeteiligung, Bonus, Tantieme, Erfolgsbeteiligung und Mitarbeiterbeteiligung, ohne die Begriffe zu definieren. Dies führt zu Streit über Anspruch, Berechnung, Fälligkeit und Beendigung. Eine rechtssichere Gestaltung beginnt mit präziser Terminologie.

Der zweite Fehler besteht in der fehlenden Bemessungsgrundlage. Gerade bei inhabergeführten GmbHs und Einzelunternehmen wird häufig auf den „Gewinn“ verwiesen, ohne festzulegen, ob handelsrechtlicher Jahresüberschuss, steuerlicher Gewinn, Bilanzgewinn, EBITDA oder eine bereinigte Kennzahl gemeint ist. Die Parteien bemerken das Problem oft erst, wenn sich das Geschäftsjahr anders entwickelt als erwartet.

Der dritte Fehler besteht in der Vernachlässigung von Ein- und Austrittssituationen. Variable Vergütungssysteme müssen regeln, was bei unterjährigem Eintritt, Kündigung, Freistellung, Krankheit, Elternzeit, Arbeitsplatzwechsel und Tod geschieht. Fehlen solche Regelungen, müssen Gerichte den Vertrag auslegen. Das Ergebnis ist unsicher und selten vollständig interessengerecht.

Der vierte Fehler besteht in überdehnten Freiwilligkeitsvorbehalten. Eine Leistung soll motivieren, aber zugleich rechtlich unverbindlich bleiben. Dieser Widerspruch kann arbeitsrechtlich scheitern. Wer eine echte Ermessensleistung will, muss das Ermessen sauber beschreiben. Wer einen Anspruch schaffen will, muss ihn berechenbar formulieren.

Der fünfte Fehler besteht in der steuerlichen Unterschätzung. Zahlungen werden als Beteiligung bezeichnet und nicht wie Arbeitslohn behandelt. Dies kann zu Lohnsteuerhaftung, Nachforderungszinsen, Sozialversicherungsbeiträgen und straf- oder bußgeldrechtlichen Risiken führen. Die Lohnabrechnung muss schon bei Einführung des Modells eingebunden werden.

Der sechste Fehler besteht in der Vernachlässigung des GmbH-Rechts. Eine Tantieme für einen Geschäftsführer wird ohne zuständigen Gesellschafterbeschluss vereinbart; eine Gewinnbeteiligung knüpft unklar an den Jahresabschluss an; eine spätere echte Beteiligung wird ohne Berücksichtigung von Vinkulierung, Einziehung und Abfindung vorbereitet. Gerade bei GmbHs muss die arbeitsvertragliche Regelung mit Gesellschaftsvertrag und Organbeschlüssen harmonisieren.

Der siebte Fehler besteht in der Vermischung von Arbeitnehmer- und Gesellschafterebene. Was bei Fremdgeschäftsführern unproblematisch als Vergütung behandelt wird, kann bei Gesellschafter-Geschäftsführern verdeckte Gewinnausschüttung sein. Was bei Arbeitnehmern erst bei Zahlung zufließt, kann bei beherrschenden Gesellschaftern früher zufließen. Ein Beteiligungsprogramm sollte daher unterschiedliche Personengruppen nicht ohne Prüfung gleich behandeln. [Fn. 11]

Der achte Fehler besteht in fehlender Dokumentation. Variable Vergütung lebt von Nachvollziehbarkeit. Ziele, Kennzahlen, Berechnungen, Beschlüsse, Feststellungen, Abrechnungen und Auszahlungen müssen dokumentiert werden. Ohne Dokumentation wird ein Modell im Streitfall nicht nur rechtlich angreifbar, sondern auch steuerlich schwer verteidigbar.

Der neunte Fehler besteht in der isolierten Einführung durch die Geschäftsleitung ohne Abstimmung mit Steuerberatung, Lohnbuchhaltung, Finanzbuchhaltung und Gesellschaftsrecht. Mitarbeiterbeteiligung ist ein Querschnittsthema. Wer nur den arbeitsrechtlichen Vertrag sieht, übersieht Steuerabzug und Bilanzierung. Wer nur die steuerliche Begünstigung sieht, übersieht arbeitsrechtliche Ansprüche. Wer nur die Motivation sieht, übersieht spätere Konflikte beim Ausscheiden.

Der zehnte Fehler besteht in der Übertragung von Start-up-Mustern auf klassische GmbHs und Einzelunternehmen. VSOP, Vesting und Exit-Beteiligung können sinnvoll sein, passen aber nicht automatisch zu jedem Mittelstandsunternehmen. Viele inhabergeführte Unternehmen benötigen zunächst ein sauberes Bonus- oder Gewinnbeteiligungssystem, bevor echte oder virtuelle Beteiligungen eingeführt werden.

14. Zwischenergebnis und Ausblick auf Teil 2

Der erste Teil zeigt, dass bereits einfache Mitarbeiterbeteiligungen juristisch anspruchsvoll sind. Akkordlohn, Prämien, Bonus, Tantieme und Gewinnbeteiligung bleiben regelmäßig Vergütung für Arbeit. Sie können leistungs- und erfolgsbezogene Anreize setzen, vermitteln aber noch keine Gesellschafterstellung und keine eigenständige Kapitalbeteiligung. Gerade deshalb müssen sie sauber von echten Beteiligungen und hybriden Instrumenten abgegrenzt werden.

Die zentrale arbeitsrechtliche Grundlage ist der Arbeitsvertrag nach § 611a BGB. Variable Vergütung muss klar vereinbart, berechenbar ausgestaltet und mit Mindestlohn, AGB-Kontrolle, Zielbestimmung und Gleichbehandlung abgestimmt werden. Steuerlich sind einfache Erfolgsvergütungen regelmäßig Arbeitslohn nach § 19 EStG. Sozialversicherungsrechtlich sind sie regelmäßig Arbeitsentgelt nach § 14 SGB IV. Handelsrechtlich können sie Rückstellungen und Abgrenzungsfragen auslösen. GmbH-rechtlich müssen Organ Zuständigkeit, Jahresabschluss, Ergebnisverwendung und Kapitalerhaltung beachtet werden. [Fn. 6]

Für GmbH und Einzelunternehmen ergeben sich unterschiedliche Gestaltungsschwerpunkte. Die GmbH bietet die Möglichkeit echter Anteilsbeteiligung, verlangt aber notarielle, gesellschaftsvertragliche und organrechtliche Präzision. Das Einzelunternehmen kann einfache Gewinnbeteiligungen flexibel vereinbaren, besitzt aber keine unmittelbar übertragbaren Geschäftsanteile. Soll der Mitarbeiter kapitalmäßig beteiligt werden, sind andere Strukturen erforderlich.

Der zweite Teil der Artikelserie knüpft hier an. Er behandelt schuldrechtliche, virtuelle und hybride Beteiligungsmodelle: Mitarbeiterdarlehen, Genussrechte, virtuelle Beteiligungen, VSOP, Phantom Shares und Wandelanleihen. Diese Modelle gehen über die einfache Vergütung hinaus, ohne zwingend eine volle Gesellschafterstellung zu vermitteln. Gerade dort werden § 3 Nr. 39 EStG und § 19a EStG, Bewertung, Zufluss, Bilanzierung und Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und Kapitalebene besonders wichtig. [Fn. 18]

Die Einführung einer Mitarbeiterbeteiligung sollte im Einzelfall arbeitsrechtlich, steuerrechtlich, sozialversicherungsrechtlich, handelsrechtlich und gesellschaftsrechtlich abgestimmt werden. Schon die erste Stufe, also Bonus, Tantieme und Gewinnbeteiligung, entscheidet häufig darüber, ob spätere Beteiligungsmodelle konfliktarm aufgebaut werden können.

15. Vertiefung: Vertragsdogmatik und Auslegung variabler Vergütung

Die juristische Behandlung einfacher Mitarbeiterbeteiligungen verlangt eine saubere vertragsdogmatische Einordnung. Eine variable Vergütung kann als unmittelbar bestimmbarer Anspruch, als Anspruch auf Leistungsbestimmung nach billigem Ermessen, als Zielvereinbarungsanspruch, als

Gratifikation mit Mischcharakter oder als freiwillige Sonderleistung ausgestaltet sein. Diese Kategorien sind nicht austauschbar. Ein unmittelbar bestimmbarer Anspruch entsteht, wenn die Berechnungsformel objektiv feststeht. Ein Ermessensbonus setzt voraus, dass der Arbeitgeber das Ermessen tatsächlich ausübt und dabei die Grenzen billigen Ermessens wahrt. Eine Zielvereinbarung verlangt einen Prozess der Zielbestimmung. Eine Gratifikation mit Mischcharakter kann sowohl vergangene Betriebstreue als auch Arbeitsleistung honorieren. Jede Kategorie hat unterschiedliche Folgen bei Kündigung, Krankheit, Freistellung und unterjährigem Ausscheiden.

Für die Auslegung ist der objektive Empfängerhorizont maßgeblich. Arbeitnehmer dürfen Vergütungsregelungen grundsätzlich so verstehen, wie sie nach Wortlaut, Systematik und Zweck erscheinen. Wenn ein Vertrag von „Anspruch“, „wird gezahlt“ oder „erhält“ spricht, liegt eine verbindliche Zusage näher als bei Formulierungen wie „kann gewährt werden“. Zugleich genügt eine Freiwilligkeitsformel nicht immer, wenn der übrige Vertrag detaillierte Berechnungsregeln enthält. Der Vertrag sollte daher nicht versuchen, durch unklare Mehrfachabsicherung zugleich Anspruch und Nichtanspruch zu schaffen.

Bei Gewinnbeteiligungen ist zusätzlich das Verhältnis zwischen arbeitsvertraglichem Anspruch und gesellschaftsrechtlichem Jahresabschluss zu klären. Wird an den „festgestellten Jahresabschluss“ angeknüpft, ist der Arbeitnehmer grundsätzlich an die Feststellung gebunden, soweit keine Manipulation, Treuwidrigkeit oder vertragliche Korrekturregelung vorliegt. Wird dagegen eine eigenständige betriebswirtschaftliche Größe vereinbart, kann der Arbeitnehmer Auskunft oder Abrechnung über diese Größe verlangen. Die Reichweite solcher Auskunftsansprüche sollte vertraglich geregelt werden, weil der Arbeitnehmer sonst zur Durchsetzung seiner Vergütung Informationen benötigt, die das Unternehmen als vertraulich ansieht.

Eine wissenschaftlich saubere Gestaltung unterscheidet deshalb zwischen Anspruchsvoraussetzungen, Berechnungsgrundlage, Feststellungsverfahren, Fälligkeit und Auskunft. Anspruchsvoraussetzungen beschreiben, wer teilnehmen darf und welche Bedingungen erfüllt sein müssen. Die Berechnungsgrundlage bestimmt die mathematische Basis. Das Feststellungsverfahren regelt, wer die Zahl verbindlich ermittelt. Die Fälligkeit entscheidet über Zahlung und steuerliche Abrechnung. Auskunftsrechte bestimmen, wie der Arbeitnehmer die Berechnung kontrollieren kann. Werden diese Ebenen vermischt, entsteht Streit.

Für Arbeitgeber ist ferner bedeutsam, dass variable Vergütungssysteme nicht nur Individualansprüche erzeugen, sondern eine betriebliche Vergütungsordnung bilden können. Werden mehrere Arbeitnehmer nach demselben System behandelt, entstehen Gleichbehandlungsfragen. Der Arbeitgeber darf Gruppen bilden, muss die Gruppenbildung aber sachlich erklären können. Funktionen, Verantwortung, Umsatzverantwortung, Hierarchieebene, Marktsituation und Bindungsinteresse können sachliche Gründe sein. Willkürliche oder nachträglich opportunistische Differenzierungen sind riskant.

Ein weiterer dogmatischer Punkt betrifft die Verbindung von Vergütung und Bestand des Arbeitsverhältnisses. Stichtags- und Rückzahlungsklauseln sind nur begrenzt geeignet, bereits erdiente Gegenleistung zu entziehen. Hat der Arbeitnehmer die Leistung erbracht und die variable Vergütung dient zumindest wesentlich der Vergütung dieser Leistung, ist ein vollständiger Verlust wegen Ausscheidens vor Auszahlung problematisch. Anders kann es bei reinen Betriebstreuekomponenten sein. Die Gestaltung sollte daher ausdrücklich unterscheiden, welcher Teil Leistungsentgelt und welcher Teil Bindungsprämie ist.

16. Vertiefung: Lohnsteuerliche Abrechnung, sonstiger Bezug und Haftungsrisiken

Die lohnsteuerliche Praxis verlangt mehr als die abstrakte Feststellung, dass Arbeitslohn vorliegt. Der Arbeitgeber muss den Zuflusszeitpunkt, die Art des Bezugs, die Höhe des steuerpflichtigen Vorteils und die Abzugsverpflichtung bestimmen. Variable Vergütungen werden häufig nicht als laufender monatlicher Arbeitslohn, sondern als sonstige Bezüge behandelt. Dies beeinflusst die

Lohnsteuerberechnung und die Lohnabrechnung. Fehler wirken nicht nur im Verhältnis zum Arbeitnehmer, sondern können zu Haftungsbescheiden gegen den Arbeitgeber führen.

Der Arbeitgeber ist beim Lohnsteuerabzug nicht bloß Zahlstelle. Er hat eine öffentlich-rechtliche Einbehaltungs- und Abführungspflicht. Wird eine Gewinnbeteiligung netto zugesagt, ohne die Steuerfolgen zu bedenken, kann unklar werden, ob der Arbeitgeber zusätzlich Steuerlasten tragen soll. Wird brutto zugesagt, muss der Arbeitnehmer die Abzüge akzeptieren. Empfehlenswert ist daher eine ausdrückliche Bruttovereinbarung, soweit keine besondere Nettozusage gewollt ist. [Fn. 8]

Besonders fehleranfällig sind mehrjährige Bemessungszeiträume. Wird eine variable Vergütung für mehrere Jahre oder anlässlich eines besonderen Ereignisses gezahlt, können tarifliche Begünstigungen oder besondere Abrechnungsregeln in Betracht kommen. Das darf jedoch nicht pauschal unterstellt werden. Der erste Prüfungsschritt bleibt, ob es sich überhaupt um Arbeitslohn handelt. Der zweite Prüfungsschritt betrifft den Zufluss. Erst der dritte Prüfungsschritt betrifft mögliche Begünstigungen oder besondere Berechnungsmethoden.

Bei Sach- und Beteiligungsvorteilen tritt die Bewertung hinzu. Erhält der Arbeitnehmer eine Beteiligung unter dem Verkehrswert, ist der Vorteil grundsätzlich die Differenz zwischen gemeinem Wert und gezahltem Preis. Diese Bewertung kann streitanfällig sein, insbesondere bei nicht börsennotierten GmbH-Anteilen. Die spätere Wertentwicklung ist gesondert zu beurteilen. Ein späterer Veräußerungsgewinn ist nicht automatisch Arbeitslohn, nur weil der Erwerb im Arbeitsverhältnis wurzelt. Entscheidend ist, ob ein marktunüblicher Vorteil durch das Dienstverhältnis vermittelt wurde.

Der sichere Umgang mit § 3 Nr. 39 EStG und § 19a EStG setzt voraus, dass die Beteiligung dem gesetzlichen Anwendungsbereich unterfällt. Die Vorschriften sind keine allgemeinen Steuerprivilegien für Motivation oder Betriebstreue. Sie begünstigen bestimmte Vermögensbeteiligungen. In der Praxis ist daher zunächst zu dokumentieren, welches Beteiligungsinstrument vorliegt. Sodann sind Arbeitgeberbezug, zusätzlichkeitsbezogene Voraussetzungen, Unternehmensgröße, Halte- oder Nachversteuerungstatbestände und Aufzeichnungsfragen zu prüfen. Die Einzelheiten gehören in die Folgeartikel, müssen aber bei Planung eines einfachen Bonusmodells bereits als Abgrenzung bekannt sein. [Fn. 18]

Haftungsrisiken entstehen häufig bei Grenzfällen. Ein Bonus wird als Darlehensverzinsung bezeichnet, obwohl kein echtes Darlehensrisiko besteht. Eine Gewinnbeteiligung wird als stille Beteiligung behandelt, obwohl keine Einlage geleistet wurde. Ein virtueller Exit-Anspruch wird als Kapitalgewinn verstanden, obwohl er ausschließlich aus dem Arbeitsverhältnis stammt. In solchen Fällen kann die Finanzverwaltung die Gestaltung umqualifizieren und Lohnsteuer nachfordern. Die spätere Verteidigung ist deutlich schwieriger als eine saubere Erststrukturierung.

17. Vertiefung: Bilanzielle Abbildung und Kennzahlenmanipulation

Handelsbilanzielle Fragen werden bei Mitarbeiterbeteiligungen oft unterschätzt. Variable Vergütungen beeinflussen den Jahresabschluss nicht nur als Aufwand, sondern häufig auch als Gegenstand von Schätzungen. Wenn die Höhe einer Tantieme erst nach Abschlussstichtag endgültig feststeht, kann gleichwohl eine wirtschaftlich verursachte Verpflichtung bestehen. Dann ist zu prüfen, ob eine Verbindlichkeit oder Rückstellung auszuweisen ist. Die steuerliche Anerkennung folgt eigenen Regeln, ist aber ohne ordnungsgemäße handelsrechtliche Dokumentation kaum belastbar.

Der Rückstellungsbedarf hängt von der Verbindlichkeit dem Grunde nach und von der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ab. Eine klare arbeitsvertragliche Zusage spricht eher für eine Verpflichtung. Eine rein freiwillige, erst nachträglich beschlossene Sonderzahlung spricht eher gegen eine bereits bestehende Verpflichtung zum Abschlussstichtag. Wird die Leistung jahrelang nach gleichförmigen Kriterien gezahlt, kann sich allerdings eine betriebliche Übung oder faktische Erwartung ergeben. Auch dies zeigt den Zusammenhang zwischen Arbeitsrecht und Bilanzrecht.

Bei Gewinnbeteiligungen besteht ein strukturelles Spannungsverhältnis: Der Gewinn, an dem beteiligt wird, wird durch die Beteiligung selbst gemindert. Wird die Vergütung als Aufwand vor Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt oder erst danach? Bei Tantiemen sind solche Zirkelprobleme bekannt. Der Vertrag sollte ausdrücklich regeln, ob die variable Vergütung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abgezogen wird. Fehlt eine Regelung, können erhebliche Berechnungsunterschiede entstehen.

Ebenso wichtig sind Bereinigungen. Soll die Bemessungsgrundlage vor oder nach Steuern ermittelt werden? Werden außerordentliche Erträge einbezogen? Werden Veräußerungsgewinne, Versicherungsleistungen, Subventionen, nicht zahlungswirksame Bewertungseffekte oder konzerninterne Umlagen berücksichtigt? Werden Investitionen durch Abschreibungen oder Cashflow-Betrachtung erfasst? Je höher die Vergütung, desto stärker werden solche Punkte streitentscheidend.

Kennzahlen können außerdem gesteuert werden. Die Geschäftsführung kann Investitionen verschieben, Rückstellungen bilden, Abschreibungen nutzen, Kosten umlegen oder konzerninterne Preise verändern. Nicht jede Gestaltung ist missbräuchlich; viele Entscheidungen sind betriebswirtschaftlich legitim. Der Vergütungsvertrag sollte aber verhindern, dass die variable Vergütung zufällig von bilanzpolitischen Entscheidungen abhängt, die mit dem Leistungsbeitrag des Mitarbeiters nichts zu tun haben. Möglich sind bereinigte Kennzahlen, Feststellung durch einen Dritten oder ein Einwendungsmechanismus.

Für den Arbeitnehmer stellt sich die Informationsfrage. Ohne Einsicht in Rechenwerke kann er seine Gewinnbeteiligung kaum prüfen. Gleichzeitig hat das Unternehmen ein berechtigtes Geheimhaltungsinteresse. Die Lösung liegt nicht in unbegrenzter Transparenz, sondern in abgestuften Kontrollrechten. Denkbar sind eine schriftliche Abrechnung, Bestätigung durch Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer, Einsicht in relevante Auszüge unter Geheimhaltung oder ein Schiedsgutachterverfahren. Solche Mechanismen sollten vor Eintritt des Konflikts vereinbart werden.

18. Vertiefung: GmbH-spezifische Gestaltungsgrenzen und Organverantwortung

In der GmbH trifft die Gestaltung variabler Mitarbeitervergütung auf eine organschaftliche Ordnung. Die Geschäftsführer leiten die Gesellschaft, vertreten sie nach außen und müssen die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anwenden. Sie dürfen Vergütungssysteme nicht nur nach Motivationsgesichtspunkten einführen, sondern müssen Liquidität, Angemessenheit, Gleichbehandlung, Dokumentation und steuerliche Compliance berücksichtigen. Überhöhte oder unklare Zusagen können Haftungsfragen auslösen.

Bei Arbeitnehmerprogrammen stellt sich regelmäßig die Frage, ob die Geschäftsführung allein handeln kann oder ob ein Gesellschafterbeschluss erforderlich oder jedenfalls zweckmäßig ist. Bei normalen Arbeitnehmern wird die Geschäftsführung im Rahmen der laufenden Geschäftsführung zuständig sein. Bei wesentlichen Programmen, die die Ertragslage erheblich beeinflussen oder strategische Bindungswirkung haben, kann gesellschaftsvertraglich eine Zustimmung der Gesellschafterversammlung vorgesehen sein. Bei Geschäftsführervergütungen ist die Gesellschafterebene regelmäßig einzubeziehen.

Die GmbH-spezifische Besonderheit besteht auch darin, dass Gewinnverwendung und Arbeitnehmervergütung getrennte Vorgänge sind. Arbeitnehmer haben aufgrund einer Gewinnbeteiligung keinen Anspruch auf Ausschüttung im gesellschaftsrechtlichen Sinn. Sie haben einen arbeits- oder dienstvertraglichen Zahlungsanspruch gegen die GmbH. Die Gesellschafter wiederum entscheiden über den verbleibenden Gewinn. Eine unsaubere Vermischung kann zu Missverständnissen über Rechte, Rang und Einfluss führen.

Wird die Mitarbeiterbeteiligung später in echte Geschäftsanteile überführt, ändern sich die Spielregeln. Dann geht es nicht mehr nur um Vergütung, sondern um Mitgliedschaft. Geschäftsanteile können vinkuliert, eingezogen oder mit Abfindungsklauseln versehen sein. Drag-along, tag-along, Vesting und

Leaver-Regelungen greifen in die Vermögensposition ein und benötigen eine gesellschaftsrechtlich belastbare Grundlage. Der erste Artikel soll gerade vorbereiten, weshalb dieser Schritt nicht beiläufig erfolgen darf.

Die Kapitalerhaltung kann auch bei Mitarbeiterprogrammen mittelbar relevant sein. Eine GmbH darf ihr zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliches Vermögen nicht an Gesellschafter zurückgewähren. Arbeitnehmervergütung ist grundsätzlich keine Einlagenrückgewähr. Wird aber ein Gesellschafter-Geschäftsführer oder eine nahestehende Person überhöht vergütet, kann die Zahlung wirtschaftlich wie eine Gewinnverlagerung wirken. Die steuerliche verdeckte Gewinnausschüttung und die gesellschaftsrechtliche Kapitalerhaltung verfolgen unterschiedliche Zwecke, berühren sich aber praktisch. [Fn. 11]

Für wissenschaftlich fundierte Gestaltung folgt daraus: Das Modell muss nicht nur im Arbeitsvertrag stehen. Es sollte auch in der gesellschaftsinternen Willensbildung nachvollziehbar dokumentiert werden. Bei Geschäftsführern gehören Beschluss, Anstellungsvertrag und steuerliche Begründung zusammen. Bei größeren Arbeitnehmerprogrammen empfiehlt sich eine Programmdokumentation, die Zweck, Teilnehmerkreis, Kennzahlen, Kostenrahmen und Zuständigkeiten festhält.

19. Vertiefung: Abgrenzungsmatrix der einfachen Modelle

Eine hilfreiche wissenschaftliche Prüfmethode ist die Abgrenzungsmatrix. Sie fragt nicht zuerst nach dem Namen des Modells, sondern nach Rechtsgrund, Leistung, Risiko, Informationsrechten, Besteuerung und Beendigung. Beim Akkordlohn ist Rechtsgrund der Arbeitsvertrag; Leistung ist Arbeit; Risiko ist begrenzt auf Leistungsmenge; Informationsrechte ergeben sich aus Abrechnung; Besteuerung erfolgt als Arbeitslohn; Beendigung folgt dem Arbeitsverhältnis. Bei der Gewinnbeteiligung ist Rechtsgrund ebenfalls der Arbeitsvertrag; Leistung ist Arbeit und Erfolgsbeitrag; Risiko ist regelmäßig kein Kapitalrisiko; Besteuerung erfolgt als Arbeitslohn; Beendigung muss vertraglich geregelt werden.

Bei der echten GmbH-Beteiligung verschieben sich die Antworten. Rechtsgrund ist Gesellschaftsrecht und Anteilsenerwerb; Leistung kann Kaufpreis oder Einlage sein; Risiko umfasst Wertverlust und eingeschränkte Veräußerbarkeit; Informationsrechte folgen aus Gesellschafterstellung; Besteuerung kann Arbeitslohn beim verbilligten Erwerb und später Kapital- oder Veräußerungsebene betreffen; Beendigung erfordert gesellschaftsvertragliche Regelungen. Die Unterschiede sind so grundlegend, dass ein bloßer Austausch der Überschrift nicht genügt.

Bei der stillen Gesellschaft entsteht ein Innen-Gesellschaftsverhältnis. Der Mitarbeiter leistet eine Einlage und erhält eine Beteiligung am Handelsgewerbe. Je nach Ausgestaltung kann er mehr Kapitalgeber als Arbeitnehmer sein oder beide Rollen verbinden. Steuerlich hängt viel davon ab, ob typische oder atypische stille Beteiligung vorliegt und ob Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko gegeben sind. Diese Fragen können nicht durch eine arbeitsvertragliche Bonusklausel ersetzt werden.

Bei virtuellen Beteiligungen fehlt die Mitgliedschaft. Der Mitarbeiter erhält einen schuldrechtlichen Anspruch auf Zahlung nach Maßgabe eines fiktiven Beteiligungswerts oder Exit-Ereignisses. Das Modell kann ökonomisch einer Beteiligung ähneln, bleibt aber rechtlich Forderung. Arbeitslohnnahe ist stark, wenn die Zusage an das Arbeitsverhältnis und die Tätigkeit anknüpft. Gerade deshalb sind Fälligkeit, Verfall, Leaver-Regeln und Bewertungsverfahren von zentraler Bedeutung.

Diese Matrix verhindert typische Fehlgriffe. Ein Unternehmer, der keine Gesellschafterrechte eröffnen will, sollte nicht versehentlich echte Anteile übertragen. Ein Unternehmer, der steuerbegünstigte Vermögensbeteiligung nutzen will, darf nicht nur eine Bonuszusage vereinbaren. Ein Arbeitnehmer, der am Exit partizipieren soll, benötigt kein Akkordsystem, sondern ein wertbezogenes Instrument. Die Wahl des Modells muss dem Ziel folgen, nicht der steuerlichen Hoffnung oder modischen Bezeichnung.

Endnoten

- [Fn. 1] § 611a BGB, Arbeitsvertrag; amtliche Fassung abrufbar bei Gesetze im Internet, Bundesministerium der Justiz/Bundesamt für Justiz, Rechtsstand 2026.
- [Fn. 2] §§ 105, 106 GewO zur Vertragsfreiheit und zum Weisungsrecht des Arbeitgebers; amtliche Fassung abrufbar bei Gesetze im Internet.
- [Fn. 3] §§ 305 ff. BGB zur Kontrolle Allgemeiner Geschäftsbedingungen; zur Bedeutung für arbeitsvertragliche Bonus- und Stichtagsklauseln vgl. die ständige arbeitsgerichtliche Rechtsprechung zur AGB-Kontrolle im Arbeitsrecht.
- [Fn. 4] §§ 1, 2, 3 MiLoG; amtliche Fassung abrufbar bei Gesetze im Internet. Zu Leistungs- und Akkordzulagen im Mindestlohnzusammenhang vgl. BAG, Urteil vom 8.11.2017 – 5 AZR 441/16; LAG Hamm, Urteil vom 22.4.2016 – 16 Sa 1627/15.
- [Fn. 5] BAG, Urteil vom 3.7.2024 – 10 AZR 171/23, zu Schadensersatz wegen entgangener erfolgsabhängiger variabler Vergütung bei Zielvorgaben/Zielvereinbarungen.
- [Fn. 6] § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG; LStH 2025 zu § 19 EStG, amtliche Fassung des Bundesministeriums der Finanzen.
- [Fn. 7] § 8 EStG zur Bewertung von Einnahmen und Sachbezügen; § 11 EStG zum Zufluss- und Abflussprinzip; amtliche Fassung abrufbar bei Gesetze im Internet.
- [Fn. 8] §§ 38 ff. EStG zum Lohnsteuerabzug; amtliche Fassung abrufbar bei Gesetze im Internet.
- [Fn. 9] BFH, Urteil vom 5.6.2024 – VI R 20/22, zum Zufluss nicht ausgezahlter Tantiemen bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern; vgl. auch BFH, Urteil vom 12.7.2021 – VI R 3/19.
- [Fn. 10] § 4 Abs. 4 EStG zum Betriebsausgabenbegriff; § 8 KStG zur Einkommensermittlung der Körperschaft; § 7 GewStG zum Gewerbeertrag; amtliche Fassungen abrufbar bei Gesetze im Internet.
- [Fn. 11] Zur verdeckten Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften vgl. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und die ständige BFH-Rechtsprechung zu Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen.
- [Fn. 12] § 14 SGB IV zum Arbeitsentgelt; § 23a SGB IV zu einmalig gezahltem Arbeitsentgelt; amtliche Fassungen abrufbar bei Gesetze im Internet.
- [Fn. 13] § 1 SvEV zur sozialversicherungsrechtlichen Behandlung bestimmter Zuwendungen; amtliche Fassung abrufbar bei Gesetze im Internet.
- [Fn. 14] § 15 GmbHG zur Abtretung von GmbH-Geschäftsanteilen und zum Formerfordernis; § 16 GmbHG zur Gesellschafterliste; amtliche Fassungen abrufbar bei Gesetze im Internet.
- [Fn. 15] §§ 29, 30 GmbHG zur Ergebnisverwendung und Kapitalerhaltung; § 35 GmbHG zur Vertretung der GmbH; § 43 GmbHG zur Geschäftsführerhaftung; amtliche Fassungen abrufbar bei Gesetze im Internet.
- [Fn. 16] §§ 238, 242 HGB zur Buchführung und Jahresabschlussaufstellung; § 249 HGB zu Rückstellungen; § 253 HGB zur Bewertung; amtliche Fassungen abrufbar bei Gesetze im Internet.
- [Fn. 17] §§ 230 ff. HGB zur stillen Gesellschaft, insbesondere § 230 HGB zur Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters; amtliche Fassung abrufbar bei Gesetze im Internet.
- [Fn. 18] § 3 Nr. 39 EStG und § 19a EStG; BMF-Schreiben vom 1.6.2024, IV C 5 – S 2347/24/10001 :001, BStBl. I 2024, 946, zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab 2024.
- [Fn. 19] BFH, Urteil vom 14.12.2023 – VI R 1/21, zur lohnsteuerlichen Behandlung des Gewinns aus marktüblicher Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung.
- [Fn. 20] BFH, Urteil vom 1.9.2016 – VI R 67/14, zur verbilligten Überlassung von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn und zur Erfassung des Preisnachlasses als geldwerter Vorteil.
- [Fn. 21] BFH, Urteil vom 20.11.2024 – VI R 21/22, zur schenkweisen Übertragung von Geschäftsanteilen auf leitende Mitarbeiter zur Sicherung der Unternehmensnachfolge und zur Abgrenzung von Arbeitslohn.
- [Fn. 22] Fünftes Vermögensbildungsgesetz (5. VermBG), amtliche Fassung abrufbar bei Gesetze im Internet; relevant für bestimmte Vermögensbildungs- und Beteiligungsformen, soweit sie im Einzelfall genutzt werden.
- [Fn. 23] § 41 GmbHG zur Buchführung der GmbH; § 42 GmbHG zur Bilanz; amtliche Fassung abrufbar bei Gesetze im Internet. [Fn. 16]
- [Fn. 24] Zu den Gesetzesfassungen wurden insbesondere die amtlichen Veröffentlichungen auf Gesetze im Internet sowie das Lohnsteuer-Handbuch 2025 des Bundesministeriums der Finanzen herangezogen; Rechtsstand: 2026.