



**BFH, Urteil vom 12.3.2020,  
AZ: V R 5/17**

Foto: Susanne El-Navab

## Geschäftsführer-Gehalt zu hoch: Gemeinnützigkeit aberkannt

Welche Vergütung ist angemessen für die Geschäftsführung einer gemeinnützigen Körperschaft? Ein aktuelles Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) gibt dazu neue Anhaltspunkte.

### Das Mittelverwendungsgebot

Eine steuerbegünstigte Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die ihrem Zweck fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen, § 55 Abs. 1 Nr. 3 Abgabenordnung (AO). Diese Regelung konkretisiert das in § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO enthaltene Mittelverwendungsgebot. Danach dürfen steuerbegünstigte Körperschaften ihre Mittel nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke ausgeben. Im Umkehrschluss dürfen die Mittel also nicht für andere als die in der Satzung festgelegten Zwecke ausgegeben werden. Insofern kann steuerbegünstigten

Körperschaften der Status der Steuerbegünstigung (Gemeinnützigkeit) immer dann entzogen werden, wenn den gesetzlichen Vertretern der steuerbegünstigten Körperschaft (Geschäftsführer, Vorstand) unverhältnismäßig hohe Tätigkeitsvergütungen gezahlt werden und hierdurch eine steuerliche Mittelverwendung bewirkt wird. Ein aktuelles Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH Urteil vom 12. März 2020 - V R 5/17) gibt neue Anhaltspunkte für die Prüfung der Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen.

### Die Ausgangslage

Ein seitens der zuständigen Finanzbehörde als steuerbegünstigte Körperschaft anerkannter Rechtsträger in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) engagiert sich in der sozialen, gesundheitlichen und psychiatrischen Arbeit.

Geschäftsführer der GmbH war bereits seit 1998 ein ausgebildeter Sozialarbeiter. Zu dessen Aufgabenfelder gehörten neben der Geschäftsführung der GmbH u. a. die Leitung und Ausgestaltung neuer Projekte, die Verhandlung mit Kostenträgern sowie die psychiatrisch-sozialtherapeutische inhaltliche Arbeit. Seit 2002 ist der Geschäftsführer auch Organ (Geschäftsführer) in verbundenen Unternehmen. Für diese Tätigkeit erhielt der Geschäftsführer in den Streitjahren eine zusätzliche Vergütung. Die Vergütung des Geschäftsführers setzte sich aus einer Grundvergütung, einer leistungsabhängigen Pauschale, dem geldwerten Vorteil aufgrund der Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung, den Beiträgen zu einer betrieblichen Rentenversicherung sowie seit 2008 den Kosten für eine private Unfallversicherung und für eine Unterstützungskassenzusage zusammen. Im Jahre 2010 erreicht die Gesamtvergütung des Geschäftsführers einschließlich Altersversorgung rund 283 000 Euro.

Im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung versagte das Finanzamt schließlich für die Jahre 2005 bis 2010 den Status der Steuerbegünstigung und aberkannte die Gemeinnützigkeit der Gesellschaft. Einspruchs- und Klageverfahren gegen die Entscheidung der Finanzverwaltung blieben – auch beim BFH – größtenteils ohne Erfolg. Die Revision der Gesellschaft beim BFH war nur in Bezug auf die Streitjahre 2006 und 2007 erfolgreich, weil in diesem Zeitraum die Angemessenheitsgrenze nur wenig überschritten wurde.

### BFH beruft sich auf diese Gründe für seine Entscheidung

Da es für die Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen bei steuerbegünstigten Körperschaften nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung keine festen Regeln gibt, ist deren Angemessenheit im Einzelfall im Wege einer Schätzung zu ermitteln. In Anbetracht der Tatsache, dass das Wort „unverhältnismäßig“ in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO im Grundsatz dieselbe Bedeutung wie das Wort „unangemessen“ im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

## DER RAT FÜR DIE PRAXIS

Die Frage der Angemessenheit der Vergütung gesetzlicher Vertreter (Geschäftsführer/Vorstand) im Bereich steuerbegünstigter Körperschaften wird auch nach der aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofs weiterhin sensibel und mit Vorsicht zu diskutieren sein. Wie empirische Untersuchungen belegen, zeigt sich ein breites Spektrum unterschiedlicher Regelungstatbestände und praktischer Verfahrenswesen. Festzuhalten bleibt:

- Ob eine Geschäftsführervergütung steuerbegünstigter Rechtsträger als (noch) angemessen angesehen werden kann, bleibt Einzelfallentscheidung; allgemeine Aussagen und insbesondere Grenzziehungen sind nur schwer möglich.
- Da es für die Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen bei steuerbegünstigten Körperschaften keine festen Regeln gibt, ist deren Angemessenheit im Einzelfall im Wege einer Schätzung nach den Grundsätzen über verdeckte Gewinnausschüttungen zu ermitteln.
- Bei der Überprüfung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung ist grundsätzlich die Gesamtvergütung (Grundvergütung, Prämien, Versicherungsbeiträgen und/oder sonstige geldwerte Vorteile etc.) und nicht nur die Grundvergütung maßgeblich.
- Als Vergleichsmaßstab können auch Vergütungsstudien dienen. Ihre Ergebnisse sind jedoch auf Plausibilität und die Übertragbarkeit der Ergebnisse auf den Einzelfall zu prüfen.
- Ein Vergleich der Vergütung mit gesetzlichen Vertretern in wirtschaftlich nicht steuerbegünstigten Rechtsträgern ist zulässig.
- Bei einer zusätzlichen Bestellung zum Organ eines Verbundunternehmens ist ein Abschlag von der Gesamtvergütung i.H.v. 10 Prozent zu berücksichtigen.
- Eine geringfügige Überschreitung der Angemessenheitsgrenze (bis 20 Prozent bzw. 10 000 Euro) rechtfertigt keine Aberkennung der Gemeinnützigkeit.

habe, könne die vorzunehmende Schätzung nach den Grundsätzen über verdeckte Gewinnausschüttungen erfolgen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen, die durch

nehmen gezahlt werden (externer Vergleich), verglichen werden. Im Rahmen eines externen Vergleichs seien steuerbegünstigte Träger nicht auf einen Vergleich mit anderen steuerbegünstigten Trägern beschränkt. Vielmehr könne in

## Ob das Gehalt angemessen ist, muss im Einzelfall durch eine Schätzung ermittelt werden

das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und keine offenen Gewinnausschüttungen sind.

So könne das Geschäftsführergehalt insbesondere mit den Entgelten, die Geschäftsführer oder Arbeitnehmer des betroffenen Unternehmens beziehen (interner Vergleich), oder mit den Entgelten, die unter gleichen Bedingungen an Fremdgeschäftsführer anderer Unter-

Ermangelung eines speziellen Arbeitsmarktes für steuerbegünstigte Träger ein Vergleich auch mit „wirtschaftlich tätigen Trägern“ (nicht steuerbegünstigte Rechtsträger und Einrichtungen) erfolgen. Unabhängig von einem internen oder externen Vergleich seien jedenfalls bei der Beurteilung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung alle Vergütungsbestandteile (wie insbesondere Grundgehalt, Prämien, Versiche-

rungsbeiträge, Kfz-Gestellung, Pensionszusage etc.) und eben nicht nur das Grundgehalt mit einzubeziehen.

Ferner seien nach Auffassung des BFH bei der Ermittlung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung nicht zwingend spezielle Kriterien wie z.B. Umsatz, Bilanzsumme oder Mitarbeiterzahl des Unternehmens (auch wegen nicht unerheblicher Schwankungen) sowie ein etwaiges besonderes Engagement des Geschäftsführers heranzuziehen. Gleichwohl können diese Beurteilungskriterien jedoch in die Bewertung mit einfließen. Bei den seitens des BFH herangezogenen Vergleichswerten sprach der BFH der BBE-Studie, die anders als die Kienbaum-Gutachten auch die nicht monetären Bezüge der Geschäftsführer berücksichtigt, mehr Gewicht zu.

Ist der Geschäftsführer auch Organ (Geschäftsführer/Vorstand) in verbundenen Unternehmen, so sei ein zehnprozentiger Abschlag auf die durch Fremdvergleich ermittelte Vergleichsvergütung gerechtfertigt. Durch diesen Abschlag soll berücksichtigt werden, dass der Geschäftsführer seine gesamte Arbeitskraft nicht ausschließlich einer Gesellschaft, sondern auch anderen Gesellschaften widmet. In diesem Zusammenhang wird durch den BFH eine Überschreitung der Angemessenheitsgrenze um 10000 Euro als nicht mehr geringfügig angesehen. Eine Überschreitung der Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 Prozent stelle sogar ein krasses Missverhältnis dar.



**Agnes Lisowski,**  
Rechtsanwältin, Solidaris  
Rechtsanwalts-gesellschaft  
mbH.  
a.lisowski@solidaris.de



**André Spak,** Rechtsanwalt,  
Steuerberater, Fachanwalt  
für Arbeitsrecht, Solidaris  
Rechtsanwalts-gesellschaft  
mbH. a.spak@solidaris.de