

02  
2019

ÄNDERUNGEN BEIM  
KAPITALERTRAGSTEUERABZUG

ANGEMESSENHEIT VON  
GESCHÄFTSFÜHRERGEHÄLTERN

EINZELAUFZEICHNUNGEN BEI  
TAGESKASSENEINNAHMEN



## ÄNDERUNGEN BEIM KAPITALERTRAGSTEUER- ABZUG

Erträge aus Kapitalvermögen (z. B. Dividenden aus girosammelverwahrten Aktien) gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Körperschaften sind regelmäßig steuerfrei (Ausnahme: sie fallen in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an). Erträge im Bereich der Vermögensverwaltung sind daher grundsätzlich vom Kapitalertragsteuerabzug ausgenommen; das heißt, dass die Bank in der Regel keine pauschale Steuer i. H. v. 25 % der Kapitaleinkünfte einbehält, wenn die Körperschaft eine NV-Bescheinigung (NV 2 B), einen aktuellen Freistellungsbescheid oder eine § 60a-Bescheinigung vorlegt.<sup>1</sup>

Eine Gesetzesänderung sowie ein BMF-Schreiben haben nun in diesem Bereich Veränderungen gebracht:

Zum einen wurde ein neuer § 36a EStG für Erträge aus Geschäften mit sammelverwahrten Aktien rund um den Dividendenstichtag eingeführt, um Steuer-

umgehungen durch sog. cum/cum-Gestaltungen zu unterbinden. Danach muss der Empfänger von Kapitalerträgen, die ihm nach dem 01.01.2016 zufließen, u. a. während einer Mindesthaltedauer von 45 Tagen vor und 45 Tagen nach der Fälligkeit der Kapitalerträge (regelmäßig der Tag nach dem Beschluss der Hauptversammlung) wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien gewesen sein. Der Gesetzgeber zielte damit in erster Linie auf nichtgemeinnützige Steuerpflichtige ab. Gleichwohl hat er mit § 36a Abs. 4 EStG auch eine Regelung für steuerbegünstigte Körperschaften eingeführt, um mögliche Steuerumgehungsgestaltungen auszuschließen. Danach müssen auch diese - wenn sie mit Aktien rund um den Dividendenstichtag gehandelt und insbesondere die Mindesthaltedauer nicht erfüllt haben - die Erträge dem Finanzamt unverzüglich nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividenden erträge vereinnahmt wurden, anzeigen und Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % auf die Dividenden nachzahlen.<sup>2</sup> Eine Ausnahme gilt dann, wenn die Dividendeneinkünfte maximal 20.000 € im Veranlagungszeitraum betragen haben. Damit



<sup>1</sup> Details: vgl. BMF-Schreiben vom 18.01.2016, Rz. 295-297

<sup>2</sup> zum Verfahren: vgl. BMF-Schreiben vom 03.04.2017, Rn. 113 ff., und Ergänzung durch BMF-Schreiben vom 20.02.2018

wird der Grundsatz, dass Kapitalerträge im Bereich der Vermögensverwaltung generell steuerfrei bleiben, durchbrochen. Um steuerpflichtige Kapitalerträge zu vermeiden, sollten gemeinnützige Körperschaften daher **zukünftig darauf achten, dass sie keine Aktien rund um den Dividendenstichtag handeln.**

Zum anderen wurde – um einem neuerlichen Betrugsmuster entgegenzuwirken – nun die Abstandnahme vom Steuerabzug auf Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG, die ab dem 01.01.2018 zufließen, auf maximal 20.000 € jährlich begrenzt, soweit ein § 60a-Bescheid als Nachweis für die Steuerbegünstigung dient.<sup>3</sup>

Insbesondere **neu gegründete Körperschaften**, die noch keinen Freistellungsbescheid vorweisen können, sollten daher zeitnah nach Gründung eine **NV-Bescheinigung** bei ihrem zuständigen Finanzamt beantragen und ihrer Bank vorlegen.

Sofern dies verpasst wurde und die Bank (ggf. aus banktechnischen Gründen auch für Beträge unterhalb der 20.000 €-Grenze) daher Kapitalertragsteuer einbehalten hat, kann die steuerbegünstigte Körperschaft bei ihrem zuständigen Finanzamt einen **Antrag auf Erstattung** stellen.<sup>4</sup> Die Gelder sind damit regelmäßig nicht verloren; allerdings bedeutet das zusätzlichen Verwaltungsaufwand und einen Liquiditätsnachteil.

## ANGEMESSENHEIT VON GESCHÄFTSFÜHRER-GEHÄLTERN

Steuerbegünstigte Körperschaften unterliegen dem Angemessenheitsgrundsatz.<sup>5</sup> Hiernach darf eine gemeinnützige Körperschaft keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

Die steuerbegünstigte Körperschaft verfügt dabei über einen gewissen Einschätzungsspielraum. Das Gesetz zieht nicht ausdrücklich eine starre prozentuale oder absolute Grenze für Kosten der Verwaltung. Maßgeblich ist, ob das Ausgabeverhalten nach den Umständen des Einzelfalls angemessen ist. Hierbei sind die Grenzen der Angemessenheit in jedem Fall überschritten, wenn eine Körperschaft, die sich weitgehend aus Geldspenden finanziert, diese „überwiegend“ (also zu mehr als der Hälfte) für Verwaltung und Spendenwerbung verwendet.<sup>6</sup> Allerdings kann auch schon bei geringeren Verwaltungsausgaben eine steuerbegünstigungsschädliche Mittelverwendung vorliegen. Angemessenheit ist zu bejahen, wenn die Ausgaben wirtschaftlich sinnvoll sind und voraussichtlich dazu beitragen, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und tatsächlich den zu fördernden Personen bzw. Projekten zugutekommt.

Rechtsprechung zur Angemessenheit von Organbezügen ist relativ selten, so dass ein Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern<sup>7</sup>, das die Aberkennung der Gemeinnützigkeit wegen unangemessen hoher Gehaltszahlungen bestätigte, Aufmerksamkeit erregt hat.

Die Richter waren der Überzeugung, dass zur Prüfung der Angemessenheit des Geschäftsführergehaltes bei einer gemeinnützigen Organisation auf die

<sup>3</sup> BMF-Schreiben vom 19.12.2017

<sup>4</sup> unter den Voraussetzungen des § 36a Abs. 1-3 EStG

<sup>5</sup> § 55 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 AO

<sup>6</sup> AEA0 Nr. 18 zu § 55

<sup>7</sup> 21.12.2016 – 3 K 272/13, EFG 2017, 1137

Grundsätze über die verdeckte Gewinnausschüttung zurückgegriffen werden könne. Als Maßstab für angemessene Bezüge wird somit einerseits auf die Bezüge abgestellt, die gesellschaftsfremde Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens erhalten (sog. **interner Fremdvergleich**), andererseits auf Bezüge, die ein Fremdgeschäftsführer eines anderen vergleichbaren Unternehmens bei ansonsten gleichen Verhältnissen erhält (sog. **externer Fremdvergleich**). Im Rahmen des externen Fremdvergleichs wird regelmäßig unter Zuhilfenahme von **Gehaltsstrukturuntersuchungen** eine Bandbreite üblicher Vergütungen ermittelt, wobei eine verdeckte Gewinnausschüttung erst dann angenommen wird, wenn die Bezüge den oberen Bereich der Bandbreite überschreiten.

Angewandt auf den gemeinnützigkeitsrechtlichen Sektor ergeben sich indes einige Besonderheiten. So hat das Gericht die Frage aufgeworfen, ob als Vergleichsmaßstab allein der gemeinnützige Sektor oder (auch) der kommerzielle Wirtschaftssektor herangezogen werden darf.

Möchte man allein auf andere steuerbegünstigte Körperschaften abstellen, ist problematisch, dass Gehaltsstrukturuntersuchungen für den NPO-Sektor kaum existent sind und zudem innerhalb der Branche – teilweise auch in Abhängigkeit der jeweiligen Rechtsform – erhebliche Unterschiede in der Vergütungsstruktur bestehen. Außerdem konkurrieren die NPOs mit dem kommerziellen Wirtschaftssektor um die besten Arbeitnehmer, so dass sie teilweise gezwungen sein können, entsprechende Gehälter zu zahlen. Andererseits ist die Steuerbegünstigung bei gemeinnützigen Gesellschaften ein Wettbewerbsvorteil. Der Staat kann deshalb moderate Ausgaben von der gemeinnützigen Organisation verlangen, damit ein möglichst hoher Mitteleinsatz für die satzungsmäßige Arbeit erfolgen kann.

Im Streitfall konnte das Finanzgericht diese Frage offen lassen, da es Studien aus beiden Sektoren herangezogen hatte und sich aus beiden die Unangemessenheit ergab. Ein – verglichen mit dem Vorjahr – sprunghafter, erheblicher Gehaltsanstieg ist aus Sicht des Gerichtes jedenfalls ein deutliches Zeichen für vorliegende Unangemessenheit.

Die in dem Urteil aufgestellten Grundsätze können auch auf **Tantiemezahlungen** übertragen werden: Diese sind zwar nicht per se gemeinnützigkeits-schädlich – allerdings sollten auch hier die gleichen Überlegungen angestellt werden, wie bei einer verdeckten Gewinnausschüttung und darüber hinaus die bei NPOs übliche Achtsamkeit bei der Verwendung der Mittel walten gelassen werden. Es sollten daher nur Gewinn- und keine Umsatztantiemen und mindestens 75 % feste Bezüge und maximal 25 % erfolgsabhängig vereinbart werden.<sup>8</sup> Es sollte darauf geachtet werden, dass eine Deckelung der Tantieme nach oben erfolgt, so dass die Gesellschaft nicht Gefahr läuft, in der Summe über den fremdüblichen Beträgen zu liegen oder diese ständig nur knapp zu unterschreiten; zusätzlich ist zu beachten, dass die Verwaltungskosten incl. Kosten der Spendenwerbung maximal 50 % der Ausgaben<sup>9</sup> ausmachen dürfen.

#### Beispiel:

Fremdüblich ist ein (Gesamt-) Gehalt von 90.000 bis 120.000 €, das Festgehalt beträgt 100.000 €; Spenden werden regelmäßig in Millionenhöhe vereinnahmt > Eine mögliche Gewinn tantieme sollte auf maximal 10.000 € gedeckelt werden.

Für die Praxis ist durch das Urteil einmal mehr deutlich geworden, dass die Höhe der Organvergütung stets sorgsam geprüft werden sollte, zumal die Thematik zunehmend Gegenstand von Betriebsprüfungen ist. So sollten stets entsprechende Überlegungen und herangezogene Vergleiche zur Höhe der Gehälter vorgehalten werden können.

<sup>8</sup> H 8.8 KStH, „Grundsätze“

<sup>9</sup> AEAO Nr. 18 zu § 55 AO

Von allgemeiner Bedeutung – da nicht lediglich bei Gehaltszahlungen, sondern bei sämtlichen Mittel-(fehl)verwendungen von Bedeutung – ist die Feststellung des Gerichts, dass die Regelung des § 55 AO insgesamt unter einem Bagatellvorbehalt stehe, dass eine Versagung oder Aberkennung der Gemeinnützigkeit also nur bei wirtschaftlich einigermaßen gravierenden oder fortgesetzten Verstößen gegen die Selbstlosigkeitsgebote in Betracht komme. Jedoch liege eine die **Steuerbegünstigung ausschließende Mittelfehlverwendung** dann vor, wenn sie sich **in absoluten Zahlen nicht lediglich als geringfügig** darstelle – unabhängig davon, ob die Mittelfehlverwendung nur einen kleinen Teil des Umsatzes ausmachten. In dem Streitfall lagen überhöhte Gehaltszahlungen zwischen 15.000 und 140.000 € (in Abhängigkeit von der jeweiligen herangezogenen Vergleichsstudie und dem Jahr) bei Gesamteinnahmen zwischen 7 und 16 Mio. Euro vor.

Gegen das Urteil ist Revision beim Bundesfinanzhof<sup>10</sup> anhängig; wir werden Sie über das Ergebnis auf dem Laufenden halten.

#### DIE KANZLEI LAUFENBERG MICHELS UND PARTNER

ist Ihr Spezialist für Steuerberatung, Vermögensplanung und Wirtschaftsprüfung.

Unser „Non-Profit-Brief“ wird regelmäßig von unserem Kompetenz-Zentrum für gemeinnützige Unternehmen veröffentlicht und richtet sich mit aktuellen Steuerthemen an Wohlfahrtsverbände und andere gemeinnützige Einrichtungen.



**Joachim von Wrede**  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

#### Impressum

Laufenberg Michels und Partner mbB  
Robert-Perthel-Straße 81  
50739 Köln

T.: 02 21 / 95 74 94-0  
F.: 02 21 / 95 74 94-27  
newsletter@laufmich.de  
www.laufmich.de

#### Herausgeber

Redaktion: Joachim von Wrede

Erscheinungsweise:

Der Non-Profit-Brief erscheint 3x im Jahr

Layout: Ulli Bertuch – Creative & Art Direction

Druck: Berk Druck, Euskirchen

Auflage: 200 Stück

Stand: 05/2019

Wir freuen uns über Ihre Anregungen zum Non-Profit-Brief. Wenn Sie den Non-Profit-Brief nicht mehr beziehen möchten, senden Sie bitte eine E-Mail an [office@laufmich.de](mailto:office@laufmich.de).

<sup>10</sup>V R 5/17