

Dr. Lothar M. Jansen / Johannes Fein, Zürich/Frankfurt (M.)\*

# Überzogene Vergütung von Vereinsvertretern – Was ist angemessen?

## Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Angemessenheitsprüfung auf Verwaltungskostenebene
- III. Angemessenheit der Einzelvergütung
  1. Unverhältnismäßigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO
    - a) Gegenwärtiger Meinungsstand zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO
    - b) § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO als Ausprägung eines Wirtschaftlichkeitsgebots
    - c) Existenz einer Business Judgement Rule (BJR) im Gemeinnützigkeitsrecht?
  2. Konkretisierung der Unverhältnismäßigkeitschwelle mittels vGA-Grundsätzen
    - a) Fremdvergleichsmaßstab
    - b) Interner Fremdvergleich
    - c) Externer Fremdvergleich
  3. Verhältnismäßigkeitsprinzip
- IV. Fazit

*Der Beitrag analysiert die steuer- und vereinsrechtlichen Vorgaben hinsichtlich der Vergütung von Vereinsvertretern. Der Beitrag widmet sich insbesondere der Frage nach dem adäquaten Maßstab im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO. Des Weiteren stellt der Artikel einige allgemeine Grundsätze für die praktische Anwendung des vorgeschlagenen Maßstabes vor.*

*The article analyzes the requirements regarding the compensation of association representatives according to tax and association law. In particular, the article is concerned with identifying an adequate benchmark in the context of art. 55 para. 1 no. 3 alt. 2 general tax code. Furthermore, the article presents some general principles for the practical application of the proposed benchmark.*

## I. Einleitung

Der eingetragene Verein ist die meist gewählte<sup>1</sup> Rechtsform im Non-Profit-Bereich.<sup>2</sup> Neben lokalen Vereinen existieren heutzutage regional, national oder international tätige Großvereine sowie Vereins- Dach- und Spitzenverbände. Viele Vereine sind unternehmerisch tätig: Hierzu gehören Vereine mit umfangreichen gemeinnützigen Zweckbetriebstätigkeiten, wie z.B. Krankenhäuser<sup>3</sup>, Altenwohnheime und andere Pflegeeinrichtungen, Kitas, Behindertenwerkstätten, Krankentransport- und Rettungsdienste, Kindergärten oder Schulen. Hinzu kommen Vereine mit umfangreichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, wie z.B. Profisportvereine.

Der erweiterte Tätigkeits- und Wirkungskreis verkompliziert die vereinsinternen Strukturen<sup>4</sup> und erfordert eine Professionalisierung und Monetarisierung der Geschäftsführung eines Vereins.<sup>5</sup> Dies wirft folgenreich die Frage nach einer „angemessenen“ Höhe von Vergütungen an Vereinsvertreter<sup>6</sup> auf. Nicht nur unverhältnismäßig hohe Vergütung von Vorständen deutscher Aktiengesellschaften<sup>7</sup>, sondern auch – und insbesondere – von Vorständen und Geschäftsführern bei Organisationen des Dritten Sektors stoßen bei Bekanntwerden schnell auf eine breite Öffentlichkeit, wie der Fall eines Vorstandes des ehemaligen Diakoniewerkes Bethel gGmbH, dessen Jahresbezüge rund 700.000 € und Pensionsansprüche etwa 5,6 Mio. EUR betragen haben sollen,<sup>8</sup> zeigte.<sup>9</sup> Aus Sicht der betroffenen Vereine

\* RA Dr. Lothar M. Jansen ist Dozent für Steuerrecht an der Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften (ZHAW) und seit 2014 Of Counsel im Team „Non-Profit und Public Services“ bei WINHELLER Rechtsanwälte & Steuerberater, Frankfurt/M. RA/FASr Johannes Fein leitet das Team „Non-Profit und Public Services“ bei WINHELLER Rechtsanwälte & Steuerberater, Frankfurt/M.

1 Gemäss einer repräsentativen Befragung des Dritten Sektors in Deutschland aus dem Jahr 2013 waren von insgesamt 616.154 Organisationen 580.299 als e.V. organisiert; vgl. ZiviZ (Zivilgesellschaft in Zahlen)-Survey 2012, Zivilgesellschaft verstehen, Hrsg. SV gemeinnützige Gesellschaft für Wissenschaftsstatistik mbH, Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, 2013.

2 Der Anglizismus Non-Profit – ursprünglich aus dem amerikanischen Recht – kennzeichnet alle Organisationen, die einem Gewinnausschüttungsverbot unterliegen; von Hopt/Walz, Non-Profit Organisationen in Recht, Wirtschaft- und Gesellschaft, 2005; von Hippel, Grundprobleme von Non-Profit Organisationen, 2007.

3 Krankenhausträger sind z.B. Institutionen wie Deutscher Caritasverband e.V., Diakonisches Werk, Deutsches Rotes Kreuz e.V., Arbeiterwohlfahrt, Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband e.V.

4 Ausführlich zu den Vereinsstrukturen: Wagner in Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 1 Rz. 45 ff., Kapitel 2 Rz. 42, Rz. 684, Rz. 687, Rz. 690.

5 Wagner in Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 2 Rz. 1168.

6 Da bei vielen Vereinen und Verbänden der Vorstand seine Geschäftsführungsbefugnis an eine erste Geschäftsführungsebene von Verbands- geschäftsführern oder Generalsekretären delegiert hat, muss diese Ebene – unabhängig davon, ob es sich im konkreten Fall tatsächlich um Vereinsorgane handelt oder nicht – im Rahmen der steuerrechtlichen Betrachtung mit einbezogen werden.

7 Hierzu: Habersack, NZG 2018, 127 ff.

8 Richter/Wünschel, correctiv.org v. 21.7.2017.

9 Weitere Fälle der neueren Vergangenheit sind: Duisburger Werkstatt für Menschen mit Behinderung (Wfbm) gGmbH, die ihrer Geschäftsführerin Jahresbezüge von 340.000 € zahlte; vgl. rp-online v. 27.7.2018, „Weiter Wirbel um Gehalt der Wfbm-Geschäftsführerin“. Der Verein Oberlinhaus in Potsdam, der über verschiedene Tochtergesellschaften neben Kindertagesstätten auch eine Klinik, eine Schule, ein Reha-Zentrum und Wohn- einrichtungen für Behinderte betreibt und in Potsdam als drittgrößter Arbeitgeber gilt. Der Verein erbringt gegenüber seinen Tochtergesellschaften entgeltliche Dienstleistungen. Nach CORRECTIV-Recherchen soll ein kommissarischer Vorstandsreferent des Vereins angeblich Jahres- honorare von 150.000 € verdient haben; vgl. Potsdamer Neueste Nach-