

# VOLLTEXTSERVICE

## *Entweder Gehaltsverzicht oder Verlust der Gemeinnützigkeit: Zu hohe Vergütungen als Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit*

*BFH, Beschluss vom 07.09.2011, Az. I B 36/11 (NV)*

### **Tatbestand**

I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts (X-Stiftung), soll nach ihrer Satzung die Forschung und Lehre auf dem Gebiet ... fördern. Nach § 3 Abs. 2 Satz 1 der Satzung ist das „Stiftungsvermögen grundsätzlich in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten. Zur Erfüllung des Stiftungszwecks dürfen nur dessen Erträge sowie etwaige Zuwendungen herangezogen werden ... (Satz 2). Bei dringendem Bedarf kann jedoch in einzelnen Geschäftsjahren auch das Vermögen selbst angegriffen werden, und zwar innerhalb eines Geschäftsjahres bis zu 20.000 DM, soweit der Vorstand zuvor die Notwendigkeit hierzu durch besonderen, einstimmig gefassten Beschluss festgestellt hat (Satz 3)“. § 6 Abs. 1 Satz 3 der Satzung verpflichtet die „Vorstandsmitglieder (...) zur gewissenhaften und sparsamen Verwaltung des Stiftungsvermögens und der sonstigen Mittel“. Gemäß § 6 Abs. 2 der Satzung erhalten „die Mitglieder des Vorstands eine jährliche Vergütung, und zwar der Vorsitzende von insgesamt 2 % des Bruttovermögens und die weiteren Vorstandsmitglieder von je 1 % des Bruttovermögens“.

Mit den für die Streitjahre (2004 bis 2006) ergangenen Körperschaftsteuerbescheiden vom 4. Juni 2008 erkannte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) die Klägerin wegen Verstoßes gegen das Gebot der selbstlosen Tätigkeit nicht mehr als gemeinnützige Stiftung i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 55 der Abgabenordnung (AO) an und setzte die Körperschaftsteuer jeweils auf 0 € fest. Dem lag zugrunde, dass die X-Stiftung in den Streitjahren einerseits keine Spenden erhalten hatte und ihre Wertpapiererträge sich auf 7.469,54 € (2004), 8.511,16 € (2005) sowie 10.031,87 € (2006) beliefen, andererseits jedoch –neben Aufwendungen für satzungsmäßige Zwecke über 10.500 € (2005) und 11.000 € (2006)– Verwaltungskosten (einschließlich Vorstandsbezüge und Prüfungsentgelte) in Höhe von 10.392,57 € (2004), 5.276 € (2005) und 5.179,40 € (2006) angefallen waren.

**WINHELLER**  
**Rechtsanwalts-gesellschaft mbH**

Corneliusstr. 34, 60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)

Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München | Shanghai

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wurde abgewiesen. Das Finanzgericht (FG) führte hierzu u.a. aus, dass es im Streitfall an einer angemessenen Verwendung der Mittel i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO fehle, weil die Klägerin den überwiegenden Teil der Wertpapiereinnahmen für allgemeine Verwaltungskosten und Vorstandvergütungen ausgegeben habe. Entgegen der Ansicht der Klägerin seien die nicht realisierten Buchgewinne (Wertsteigerungen der Wertpapiere) nicht zu berücksichtigen. Anderes ergebe sich auch nicht aus den Vorstandsvergütungssätzen des § 6 Abs. 2 der Satzung. Zu berücksichtigen seien insoweit die vorrangigen Regelungen des § 6 Abs. 1 der Satzung zur gewissenhaften und sparsamen Verwaltung des Stiftungsvermögens und der sonstigen Mittel. Danach seien die Vorstandsmitglieder gehalten gewesen, die Verwaltungsausgaben auf ein angemessenes Maß zu reduzieren. Letzteres sähe auch der nunmehr geänderte Satzungsentwurf vor. Die Revision hat das FG nicht zugelassen.

### Entscheidungsgründe

II. Die Beschwerde genügt nicht den Anforderungen an die Darlegung der in § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genannten Gründe für die Zulassung der Revision (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO). Sie ist deshalb zu verwerfen.

1. Dies gilt zunächst für den Vortrag, dass bezogen auf die im Jahr der Genehmigung der Stiftung (1988) erzielten Zins- und Dividendenerträge (25.755,35 DM) rd. 87 % auf die in § 6 Abs. 2 der Satzung festgelegten Vorstandvergütungen entfallen würden und deshalb den Rechtsfragen, ob –angesichts des Verstoßes gegen die § 51 ff. AO– überhaupt eine wirksame Satzung vorliege oder ob die Satzung jedenfalls „so zu behandeln sei, als ob (§ 6 der Satzung) nicht (gelte) (Teilnichtigkeit)“, grundsätzlich Bedeutung zuzumessen sei (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Der Vortrag ist bereits deshalb nicht geeignet, den gerügten Zulassungsgrund darzulegen (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO), weil –mangels Entscheidungserheblichkeit– einer Rechtsfrage dann keine grundsätzliche Bedeutung zukommt, wenn sie sich nur für den Fall stellt, dass eine Vorfrage anders als im FG-Urteil beantwortet wird (Beschluss des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 18. Juni 2008 I B 184/07, BFH/NV 2008, 2051; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 30). Hiervon ist im anhängigen Verfahren auszugehen, weil die Klägerin nach Ansicht der Vorinstanz aufgrund des Gebots zur gewissenhaften und sparsamen Mittelverwendung (§ 6 Abs. 1 der Satzung) verpflichtet gewesen sei, die Vergütungssätze gemäß § 6 Abs. 2 der Satzung mit Rücksicht auf die geringeren Wertpapiereinnahmen zu reduzieren. Demgemäß wäre es für einen schlüssigen Beschwerde Vortrag erforderlich gewesen, dass die Klägerin bezüglich dieser rechtlichen Einschätzung des FG zumindest einen der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Gründe für die Revisionszulassung substantiiert darlegt.

2. Unschlüssig ist ferner der Vortrag, die Revision sei wegen grundsätzlicher Bedeutung sowie zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2, erster Halbsatz FGO), weil es der Klärung bedürfe, ob zu den nur für satzungsmäßige Zwecke zu verwendenden Mitteln i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO auch die „Kursreserven“ –d.h. die nicht realisierten Kursgewinne– unter der Prämisse gehören, dass „das Ursprungsvermögen in vollem Umfang erhalten (bleibe)“.

Die Rüge geht zwar –im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH sowie der Ansicht der Vorinstanz– davon aus, dass ein Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO insbesondere dann vorliegen kann, wenn die Körperschaft ihre Mittel überwiegend zur Deckung der Verwaltungskosten verwendet (BFH-Beschluss vom 23. September 1998 I B 82/98, BFHE 186, 433, BStBl II 2000, 320; Urteil vom 18. Dezember 2002 I R 60/01, BFH/NV 2003, 1025). Die Beschwerde lässt jedoch außer Acht, dass das Stiftungsvermögen (sog. Grundstockvermögen) den Bestand der Stiftung sichern soll (z.B. Wallenhorst/ Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., S. 17; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 3 Rz 24 ff.) und deshalb –soweit satzungsmäßig gebunden– nicht zu den Mitteln i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO gehört (Leisner-Egensperger in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 AO Rz 131; Klein/Gersch, AO, 10. Aufl., § 55 Rz 4). Eine hiervon abweichende Beurteilung –und damit auch die von der Klägerin begehrte Einbeziehung der nicht realisierten Wertsteigerungen des Grundstockvermögens in den Mittelbegriff des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO– kann deshalb nur dann in Betracht kommen, wenn und soweit das Grundstockvermögen nach den Satzungsbestimmungen zur Erfüllung des Stiftungszwecks

verwendet werden darf. Erläuterungen dazu, dass die hierbei nach der Satzung der Klägerin zu beachtenden Voraussetzungen erfüllt gewesen wären, d.h. mit Rücksicht auf die Verwaltungsausgaben (Vorstandsvergütungen) ein „dringender Bedarf“ i.S. von § 3 Abs. 2 Satz 3 der Satzung vorgelegen hätte, der zudem vom Vorstand vorab in Form eines besonderen und einstimmig gefassten Beschlusses festgestellt worden wäre, enthält die Beschwerdeschrift nicht. Demgemäß hat der Senat auch nicht darauf einzugehen, ob es –selbst bei Vorliegen der satzungsmäßigen Verwendungsvoraussetzungen– überhaupt in Betracht kommen könnte, nicht realisierte Wertsteigerungen des Stiftungsvermögens dem Begriff der Mittel i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO zu unterstellen.