

## Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling

Bilanzen · Steuern · Wirtschaftsrecht · Finanzierung · Beratungspraxis



Top-Kommentar	<b>Eine überzogene Vergütung ist keine Betriebsausgabe</b> 159
Nachruf	<i>Prof. Dr. Wolf-Dieter Hoffmann †</i> – Der eigenständige Denker 158
Die Koss-Kolumne	Weniger Einheit wagen! 161
Wissen Sie's	BC-Quiz 163
Bilanzierung · Jahresabschluss	Leasing: IFRS 16/IAS 17 im Vergleich zur handels-/steuerbilanziellen Behandlung (Vollamortisation) 164
	Währungsumrechnung bei Kapitalkonsolidierung: Praxisfall 178
Leserfrage	Inhouse-Seminare: Umsatzsteuerliche Behandlung (mit Testfragen – BC-Zertifizierung)  171
Kurz notiert	Cashflow – die echte, richtige, wahre Größe im Jahresabschluss? 184
Reporting	Excel-Tipps: Dynamische Hyperlinks über Formel erstellen 186
Perspektiven	Neue Bilanzbuchhalter-Prüfungsverordnung: Jahresabschlussbericht 189
BVBC-Nachrichten	WIB-Kaminabend: Die digitale Revolution des Fußballs 193
Info-Börse	BC auf Facebook: Top 10 im März 2017 196

# 4

## 2017

41. Jahrgang · Seiten 149 – 196

VERLAG C.H.BECK  
München und Frankfurt  
[www.bc-online.de](http://www.bc-online.de)

BVBC

Organ des Bundesverbandes  
der Bilanzbuchhalter und  
Controller e.V.



## Versachlichung der „großen Politik“ in der BC

Abfindungen und Altersversorgungsbezüge von Vorständen in Millionenhöhe haben in den letzten Monaten eine Welle der Empörung ausgelöst. Ende März 2017 versuchte die SPD im Rahmen einer Koalitionsklausur, **Gesetzespläne** zur Eindämmung hoher Managementgehälter voranzutreiben. So solle künftig die Hauptversammlung von Aktiengesellschaften über die Vergütung des Vorstands abstimmen. Festgelegt werden sollte dabei, wie hoch die Managementgehälter vom Durchschnittsverdienst der Unternehmensmitarbeiter abweichen dürfen. Auch ist eine Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs von Vorstandsvergütungen auf 500.000 € p.a. angedacht.

In dieser aufgeheizten Atmosphäre ruft *Schiffer* (S. 159 ff.) erst einmal zur **Besinnung auf bereits Vorhandenes**. Sein Motto: „Ein Blick ins Gesetz – und in die Rechtsprechung – vertieft die Rechtsfindung.“ Bereits jetzt verdeutlichen diverse Finanzgerichtsurteile, dass überzogene Vergütungen nicht zum Betriebsausgabenabzug berechtigen. Nach geltendem Aktiengesetz hat der Aufsichtsrat für ein angemessenes Verhältnis der Vorstandsbezüge u.a. zu den Aufgaben und Leistungen des Managements zu sorgen.

So wichtig Gesetze und Verordnungen für ein funktionierendes Gemeinwesen sind – alles werden sie nie richten können. Ein zu dicht gewobenes **Paragrafendiktat** wirkt vielmehr erstickend. Gelingendes Leben bedarf noch etwas anderes: innere Haltung und selbstüberzeugtes Handeln. Daran mangelt es bei den Beteiligten, die die beschriebenen

vergütungsexzesse beschließen und diesen frönen. Vor rund 1.500 Jahren hat *Benedikt von Nursia* folgenden markanten Leitsatz in das Stammbuch der abendländischen Geschichte geschrieben: „**Maßhaltung** ist die Mutter aller Tugenden.“ Dabei ist unter Tugend nicht preußische Disziplin wie Ordnungsliebe und Pünktlichkeit zu verstehen, sondern die Fähigkeit, Leben gekonnt zu führen, indem man z.B. gerecht, tapfer und besonnen handelt.

Zurück geht dies auf den großen griechischen Philosophen *Aristoteles* (4. Jahrhundert v. Chr.). Für ihn ist ein Handeln der Mitte entscheidend für ein richtiges und gekonntes Leben. Das heißt: Alles, was für uns einen Wert darstellt, kann durch ein Zuviel oder Zuwenig zerstört werden. Es geht um die **Vermeidung von Extremen** wie Hemmungslosigkeit auf der einen Seite oder selbstzerstörerischen Verzicht auf der anderen. Gelungene Lebensführung erfordert ein angemessenes und situationsgerechtes Handeln. Das fördert zugleich das zwischenmenschliche Miteinander, auch in Unternehmen. „Wer kein Maß kennt, wer Vorgegebenes nicht respektiert, verliert sich allmählich im Raum seines Verlangens“ (*Baldur Kirchner*). Der Verlust der eigenen Unabhängigkeit ist die Folge, was erfahrungsgemäß zugleich den Verlust an Glaubwürdigkeit und Autorität mit sich bringt. Zu beherzigen gilt dies nicht nur für maßlose Führungskräfte, sondern auch für jeden von uns selbst – auch für den Verfasser dieser Zeilen.

*Ernst Maier-Siegert*, BC-Redaktion



# Eine überzogene Vergütung ist keine Betriebsausgabe

K. Jan Schiffer

Hohe Gehälter und Altersversorgungsbezüge insbesondere von Managern erhitzen immer wieder die Gemüter. Diese Zahlungen sind nicht ohne Weiteres als Betriebsausgaben abziehbar, wie der Autor anhand von Gesetzgebung und Rechtsprechung deutlich macht.



## 1. Was bewegt die aktuelle Diskussion?

In der Tagespresse, in der Wirtschaftspresse und in Fachzeitschriften lesen wir über **Bezüge** (Festeinkommen, Tantiemen, Altersversorgung und Sonstiges) **von Wirtschaftslenkern** in bisher in Deutschland nicht gekannten Höhen. Aktionärsvertreter und der vielfach beschworene „gemeine Bürger“ murren, wie man nicht nur in Diskussionsforen im Internet nachlesen kann. In der Presse liest man etwa, dass die betriebliche Altersversorgungszahlung für einen Ex-Vorstand pro Tag mehr als das Doppelte dessen beträgt, was ein deutscher Durchschnittsrentner am Ende seines Berufslebens im Monat erhält. Oder es wird über ein auf Unternehmenskosten beheiztes Karpfenbecken für den Ex-Chef berichtet. Vor diesem Hintergrund nehmen die aufgeregten Diskussionsbeiträge deutlich zu.

In Unternehmen ist als Antwort hierauf jetzt von Selbstbeschränkungen auf eine bestimmte Höhe der Bezüge und der Altersversorgung die Rede. Auch aus der Politik hören wir Rufe nach einer **Begrenzung** besagter Zahlungen. In neuen Gesetzen soll der Betriebsausgabenabzug für die „Bezüge der Bosse“ begrenzt werden. Mir scheint ein ruhiger Blick auch hier angesagt. Ein Blick auf die schon heute geltenden Gesetze kann helfen. Dabei interessieren einschlägige Einzelfälle hier nicht, sondern nur der Typus solcher Sachverhalte.

## 2. Was sind Betriebsausgaben, und wo liegen die Grenzen der Abzugsfähigkeit?

Bei der Vergütung von Unternehmenslenkern geht es bekanntlich um Betriebsausgaben und darum, ob diese steuerlich abzugsfähig sind. Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die **durch den Betrieb des Unternehmens veranlasst** werden (vgl. § 4 Abs. 4 EStG). Wie der BFH immer wieder betont hat, ist eine Aufwendung dann betrieblich veranlasst, wenn sie objektiv mit dem Betrieb zusammenhängt und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt ist. [1]

Die Art der Betriebsausgaben und auch deren Höhe bestimmt der Betrieb/der Steuerpflichtige grundsätzlich selbst. Tatsächlich hängt im Einzelfall die betriebliche Veranlassung gerade **nicht** davon ab, ob die Aufwendungen notwendig, üblich und zweckmäßig sind. **Grenzen** gibt es dennoch: So geben fehlende Üblichkeit, Erforderlichkeit und Zweckmäßigkeit Anlass zur steuerlichen Prüfung, ob eine „private“ Veranlassung die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen doch so sehr überwiegt, dass die Ausgaben nicht abgesetzt werden können. [2]

Eine **Grenze** der Nichtabzugsfähigkeit setzt auch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG für ...

„... andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b [der Vorschrift] bezeichnete[n] Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“.

Diese Regelung findet bei Kapitalgesellschaften mit der Maßgabe Anwendung, dass sie den Betriebsausgabenabzug auch für solche Kosten ausschließt, die die Lebensführung anderer Personen – und zwar vornehmlich der Arbeitnehmer oder eines Geschäftsführers – berühren. [3] Damit sind ersichtlich auch die Chefs im Sinne der angesprochenen Medien- und Bürgerdiskussion von der Vorschrift erfasst.

Das alles ist übrigens nicht (!) zu verwechseln mit der in der Regel auch problematischen Frage nach der steuerlichen Angemessenheit der Vergütung eines Gesellschaftergeschäftsführers, dessen Beteiligung an der GmbH über 25 % liegt (Stichwort: **verdeckte Gewinnausschüttung, vGA**). [4]



Rechtsanwalt Dr. K. Jan Schiffer, SPSP Schiffer & Partner, Bonn ([www.schiffer.de](http://www.schiffer.de)), u.a. Ehrenbeiratsmitglied des BVBC, Gastdozent an der Bundesfinanzakademie, Mitglied in Aufsichtsorganen von Familienunternehmen

### 3. Wann berühren Betriebsaufwendungen die private Lebensführung?

Finanzgerichtliche Urteile zu dem Thema finden sich bislang vor allem im Zusammenhang mit „überzogenem Repräsentationsaufwand“ (Supersportwagen, Etablissementsbesuche etc.). [5] Die Bedeutung der Vorschrift geht jedoch weiter: Die Vorschrift ist „*eine Art Generalklausel*“ [6], d.h. ein „*Auffangtatbestand*“ bezüglich der die Lebensführung berührenden Aufwendungen. [7] Es kann doch steuerrechtlich keinen Unterschied machen, ob ein Unternehmen seinem Mitarbeiter einen einmalig angeschafften Supersportwagen zur Verfügung stellt, der auch privat genutzt wird, oder etwa eine Supervergütung beispielsweise in Form einer jahrzehntelang gezahlten Superaltersversorgung. Entscheidend ist hier immer die Berührung der privaten Lebensführung.

„*Aufwendungen berühren dann die Lebensführung im Sinne der Vorschrift, wenn sie durch persönliche Motive des Steuerpflichtigen mitveranlasst sind, ohne dass deshalb die betriebliche Veranlassung zu verneinen ist und ohne dass es einer teilweisen privaten Nutzung des Wirtschaftsgutes bedarf.*“ [8]

Es sollte außer Frage stehen, dass überzogene Vergütungen, Tantiemen und Altersversorgungszahlungen in diesem Sinne die Lebensführung der betreffenden Steuerpflichtigen berühren; sind sie doch regelmäßig auch in ihrem überzogenen Anteil die Grundlage der Finanzierung eben dieses Lebens. Folglich sind sie durch **persönliche Motive des Steuerpflichtigen** jedenfalls „mitveranlasst“.

Es kann bei alledem auch aus Sicht des Steuerpflichtigen keinen Unterschied machen, ob in dem hier zu betrachtenden Zusammenhang ein Wirtschaftsgut unmittelbar von dem Unternehmen erworben wurde und vom Betreffenden genutzt wird oder ob es aus den besagten Bezügen erworben wurde, die das Unternehmen gezahlt hat. Das ist eigentlich ganz simpel, scheint uns aber aus dem Blick geraten zu sein.

### 4. Gibt es Obergrenzen für angemessene Vergütungen?

Für die demnach vorzunehmende steuerliche Prüfung der Vergütung sieht die Rechtsprechung, anders als es die „Politik“ aktuell zunehmend wünscht, keine absoluten Obergrenzen. Sie stellt vielmehr auf die **Umstände des jeweiligen Einzelfalls** ab. [9] Maßgebend ist dabei nicht etwa die Verkehrsauffassung der beteiligten Wirtschaftskreise (Motto: „*In unseren Kreisen wird eben so viel gezahlt.*“), sondern die Anschauung

breitester Bevölkerungskreise, d.h. die **Sicht des gerichtsbekanntenen „Durchschnittsbürgers“**. [10] Betrachtet man die eingangs angesprochenen Medienberichte und die Bürgerdiskussion sowie die Äußerungen aus der Politik und der Unternehmenswelt, so drängt sich aus meiner Sicht Folgendes auf:

Der hier rechtlich maßgebende „Durchschnittsbürger“ sieht die infrage stehenden Vergütungszahlungen, wie sie sich in den letzten Jahren in der Spitze entwickelt haben, als unangemessen an. Das bedeutet, diese Zahlungen sind aus seiner Sicht ab einer im jeweiligen Einzelfall zu bestimmenden Höhe unangemessen.

### 5. Was heißt das für die Praxis?

Es heißt, dass die Thematik bei **Außenprüfungen** durch die Finanzverwaltung konkret zu prüfen ist. Dabei kann steuerrechtlich der Abzug verweigert werden und gleichwohl die betreffende Zusage im Einzelfall (noch) zivilrechtlich gültig sein.

Unabhängig davon wird das für die Zahlungen **verantwortliche Unternehmensorgan** die Zusammenhänge ebenfalls sehr genau prüfen müssen, um hier im Einzelfall nicht schadensersatzpflichtig zu werden oder sich etwa einem Untreuevorwurf nach § 266 StGB ausgesetzt sehen zu müssen.

### 6. Inwieweit sind die hier dargelegten Angemessenheitsüberlegungen bereits Bestandteil des deutschen Rechts?

Es mag sein, dass diese hier von mir vertretene und belegte Ansicht den einen oder anderen Leser überrascht. Die dargelegten Wertungen sind jedoch längst Bestandteil des deutschen Rechts, wie uns ein Blick in das **Aktengesetz** zeigt, das im vorliegenden Zusammenhang für viele Unternehmen unmittelbar einschlägig ist. So heißt es in § 87 Abs. 1 Satz 1 AktG zu den Bezügen der Vorstandsmitglieder:

„*Der Aufsichtsrat hat bei der Festsetzung der Gesamtbezüge des einzelnen Vorstandsmitglieds (Gehalt, Gewinnbeteiligungen, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen, anreizorientierte Vergütungszusagen wie zum Beispiel Aktienbezugsrechte und Nebenleistungen jeder Art) dafür zu sorgen, dass diese in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben und Leistungen des Vorstandsmitglieds sowie zur Lage der Gesellschaft stehen und die übliche Vergütung nicht ohne besondere Gründe übersteigen.*“

Ergänzend enthält die Vorschrift verschiedene Anpassungsregeln und das ausdrücklich auch zu „Ruhegehalt, Hinterbliebenenbezügen und Leistungen verwandter Art“. Ersichtlich kann eine im Sinne der Vorschrift unzulässige Zahlung keine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe sein. In der Konsequenz sind nach § 116 Satz 3 AktG Aufsichtsratsmitglieder denn auch ausdrücklich „zum Ersatz verpflichtet, wenn sie eine unangemessene Vergütung festsetzen (§ 87 Absatz 1)“. [11]

## 7. Fazit

Diese Steuerrechtslage zu den Betriebsausgaben sollten wir in der Fachwelt zur Kenntnis nehmen und im Berufsalltag danach verfahren. Also nicht vorrangig nach neuen Gesetzen rufen, sondern eben die **bestehenden Rechtsregeln anwenden**. Pauschale Selbstbeschränkungen zur Höhe der Bezüge in einzelnen Unternehmen mögen zu einer Versachlichung der Diskussion beitragen; eine passende Umsetzung der bestehenden Rechtslage ist das allerdings noch nicht. Die vorstehenden steuerrechtlichen Erwägungen gelten übrigens etwa auch für die Mitarbeiter (Manager, Spieler, ...) in der Profifußballwelt und den dortigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der „Fußballvereine“, die ja tatsächlich durchaus

auch als Aktiengesellschaften am Wirtschaftsverkehr teilnehmen.

Bei alledem will ich nicht verkennen, dass die hier skizzierte Rechtslage zum Betriebsausgabenabzug in ihren Einzelheiten und Auswirkungen noch fachlich näher zu betrachten und zu diskutieren sein wird – gerne auch in dieser Fachzeitschrift.

### Anmerkungen

- [1] So etwa BFH-Urteil vom 16.3.2010, VIII R 20/08.
- [2] Siehe etwa BFH-Urteil vom 4.3.1986, VIII R 188/84.
- [3] Siehe etwa FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.12.2014, 6 K 238/14, Rn. 24, mit weiteren Nachweisen.
- [4] Praxisnah dazu *Neumahr/Späth*, BOARD 2013, 123 ff.
- [5] Siehe etwa schon *Steilen*, BB 1992, 755 ff.
- [6] Siehe BFH-Urteil vom 30.7.1980, I R 111/77, BStBl. II 1981, 58; *Wied* in *Blümich*, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, Stand 9/2016, § 4 EStG, Rn. 869.
- [7] Siehe *Wied* in *Blümich*, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, Stand 9/2016, § 4 EStG, Rn. 869.
- [8] So ausdrücklich FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.12.2014, 6 K 238/14, Rn. 19.
- [9] Siehe etwa BFH-Urteil vom 16.2.1990, III R 21/86, Rn. 27, mit zahlreichen Nachweisen.
- [10] Siehe etwa *Wied* in *Blümich*, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, Stand 9/2016, § 4 EStG, Rn. 872, mit Nachweisen zur Rechtsprechung.
- [11] Siehe dazu etwa *Hirte*, NJW-aktuell, 2017, 15, Heft 9.



Zeitschrift für Bilanzierung,  
Rechnungswesen und Controlling