

Körperschaftsteuer: Zur Fremdüblichkeit eines Geschäftsbesorgungsvertrages

13.08.2026

Leitsatz

1. Ein zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafterin geschlossener Geschäftsbesorgungsvertrag ist als Dienstvertrag zu qualifizieren, wenn kein konkreter Werkerfolg geschuldet wird. Er hält dem Fremdvergleich nur stand, wenn entweder Art und Umfang der Leistungen eindeutig bestimmt und fest vergütet sind oder sich die Vergütung, sofern der Leistungsumfang unbestimmt bleibt, am tatsächlich entstandenen Aufwand orientiert.
2. Eine gewinnabhängige Vergütung, die den weit überwiegenden Teil der Gesamtvergütung eines Dienstleisters ausmacht, ist nicht fremdüblich, wenn der Vergütungsschuldner die Bemessungsgrundlage selbst beeinflussen kann. Eine solche Gewinnbeteiligung ist eher kennzeichnend für einen stillen Gesellschafter als für einen fremden Dienstleister.
3. Eine langfristige vertragliche Bindung ohne Möglichkeit der ordentlichen Kündigung und ohne Anpassungsmechanismus für die gewinnabhängige Vergütung spricht zusätzlich gegen die Fremdüblichkeit der Vereinbarung.

(redaktionelle Leitsätze)

Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, wurde im Jahr 2007 gegründet. Gesellschafter waren in den Streitjahren 2015 bis 2018 jeweils zur Hälfte die C GmbH und Herr D, wobei an der C GmbH wiederum Herr E und Frau F zu je 50 % beteiligt waren. Geschäftsführer der Klägerin waren Herr E und Herr D, beide einzelvertretungsberechtigt und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Offene Gewinnausschüttungen erfolgten lediglich im Jahr 2015 in Höhe von 300.000 Euro; die nächste Ausschüttung erfolgte erst 2022.

Am 07.12.2014 schloss die Klägerin, vertreten durch ihren Geschäftsführer E, mit der C GmbH, ebenfalls vertreten durch Herrn E, einen als Geschäftsbesorgungsvertrag bezeichneten Vertrag. Danach sollte die C GmbH die Geschäftsführung der Klägerin in beratender Funktion in allen Bereichen unterstützen, wobei Art und Umfang der jeweiligen Tätigkeit im Einzelfall zwischen den Parteien abgestimmt werden sollten. Als Vergütung wurden ein monatliches Pauschalhonorar von 2.500 Euro, eine monatliche Vorauszahlung auf ein erfolgsabhängiges Honorar sowie ein jährliches erfolgsabhängiges Honorar in Höhe von 20 % des handelsrechtlichen Jahresgewinns vor Steuern und außerplanmäßigen Abschreibungen vereinbart. Der Vertrag war bis zum 31.12.2034 fest geschlossen, eine ordentliche Kündigung während der Laufzeit war ausgeschlossen.

Durch mehrere Nachträge in den Jahren 2016 und 2018 wurde der Aufgabenkatalog näher umschrieben, die monatlichen Vorauszahlungen wurden sukzessive von 8.500 Euro auf zuletzt 15.500 Euro erhöht, eine Kündigungsmöglichkeit erstmals zum 31.12.2029 mit zwölfmonatiger Frist eingeräumt und die Überlassung eines Fahrzeugs gegen eine jährliche Vergütung von 20.000 Euro vereinbart.



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellte das Finanzamt fest, dass die Klägerin an die C GmbH in den Streitjahren Gesamthonorare zwischen rund 250.700 Euro (2017) und 514.000 Euro (2018) gezahlt hatte, wobei der erfolgsabhängige Anteil zwischen rund 83 % und 93 % der Gesamtvergütung ausmachte. Die Prüferin wertete sämtliche Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen. Zur Begründung führte sie insbesondere an, dass die nach dem Gesellschaftsvertrag erforderlichen Gesellschafterbeschlüsse für Kooperationsverträge und Gewinnbeteiligungen fehlten, dass keiner der beiden Geschäftsführer selbst ein Gehalt von der Klägerin bezog, dass der Vertrag hinsichtlich Art und Umfang der zu erbringenden Leistungen zu unbestimmt sei, dass die Gewinnbeteiligung trotz langer Vertragslaufzeit weder gedeckelt noch anpassbar war und dass die Gesamtvergütung der C GmbH die durchschnittliche Geschäftsführervergütung nach der Kienbaum-Studie überstieg.

Das Finanzamt erließ dementsprechend geänderte Körperschaftsteuerbescheide und Gewerbesteuerermessbescheide für die Jahre 2015 bis 2018. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos. Mit ihrer Klage beantragte die Klägerin die erlassenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen aus den Jahren 2015 bis 2018 nicht mehr gewinnerhöhend berücksichtigt werden. Zur Begründung führte sie aus, die Gewinnbeteiligung sei durch den bei ihr verbleibenden Anteil von 80 % begrenzt, der Leistungsumfang sei spätestens durch die Nachträge hinreichend konkretisiert worden, die Vertragslaufzeit sei tatsächlich auf 15 Jahre begrenzt und nicht disquotal ausgestaltet, und die eigentliche Geschäftsführungsaufgabe, nämlich das Treffen von Entscheidungen, sei von der bloßen Ausführungstätigkeit der C GmbH zu unterscheiden. Der zur Begründung der Bescheide herangezogene BFH-Beschluss zu einem unbestimmten Beratervertrag sei mit dem Streitfall nicht vergleichbar.

Entscheidung

Das FG Münster wies die Klage als unbegründet ab. Die als Betriebsausgaben gebuchten Zahlungen an die C GmbH hätten sich unstreitig gewinnmindernd ausgewirkt und waren nach Auffassung des Senats durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Maßgeblich sei der von der Rechtsprechung entwickelte doppelte, materielle Fremdvergleich: Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liege vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwende, den sie einem Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht gewährt hätte, und wenn sich umgekehrt ein gesellschaftsfremder Vertragspartner auf eine entsprechende Vereinbarung im eigenen wirtschaftlichen Interesse nicht eingelassen hätte.

Den Geschäftsbesorgungsvertrag qualifizierte das Gericht mangels geschuldeten Werkerfolgs als Dienstvertrag im Sinne des § 611 BGB. Nach Auffassung des Senats ist ein Dienstleistungsvertrag mit einem Gesellschafter fremdüblich, wenn entweder die zu erbringenden Leistungen nach Art und Umfang eindeutig feststehen und hierfür eine feste Vergütung vereinbart wird, oder, sofern die Leistungen nach Art und Umfang nicht feststehen, eine Vergütung in Abhängigkeit vom tatsächlich entstandenen Aufwand vereinbart wird. Im Streitfall sei bereits unklar geblieben, welche konkreten Leistungen die C GmbH wann und in welchem Umfang zu erbringen gehabt habe; weder eine Mindest- noch eine Höchststundenzahl sei festgelegt gewesen, sodass weder die Klägerin noch die C GmbH den geschuldeten Leistungsumfang gekannt hätten. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte eine derart unbestimmte Vereinbarung mit einem fremden Dritten nicht geschlossen. Umgekehrt hätte sich ein gesellschaftsfremder Vertragspartner nicht auf eine entsprechende Vereinbarung für eine feste Vergütung ohne Festlegung einer Höchststundenzahl eingelassen.

Als weiteren tragenden Grund beanstandete der Senat die erfolgsabhängige Vergütung in Höhe von 20 % des handelsrechtlichen Gewinns, die in den Streitjahren zwischen rund 83 % und 93 % der Gesamtvergütung der C GmbH ausgemacht habe. Ein derartiges, einseitig durch die Geschäftsführer beeinflussbares Vergütungsrisiko, etwa durch gewinnmindernde Investitionen, hätte ein fremder externer Dienstleister nicht akzeptiert. Eine solche Gewinnbeteiligung sei vielmehr charakteristisch für einen stillen Gesellschafter, während selbst Gewinnbeteiligungen eines Geschäftsführers nur in engen Grenzen als fremdüblich angesehen werden könnten. Erschwerend komme hinzu, dass die Geschäftsführer E und D für ihre eigene Geschäftsführungstätigkeit keinerlei Vergütung von der Klägerin erhalten hätten, während die C GmbH für bloße Unterstützungsleistungen

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

hoch vergütet worden sei.

Schließlich sprach nach Auffassung des Senats auch die langfristige vertragliche Bindung der Klägerin an die C GmbH ohne Möglichkeit der ordentlichen Kündigung oder Anpassung der gewinnabhängigen Vergütung gegen die Fremdüblichkeit der Vereinbarung; insoweit verwies das Gericht auf eine vergleichbare Wertung des FG Sachsen-Anhalt zu einem Geschäftsführer-Anstellungsvertrag mit einer Laufzeit von fünfeneinhalb Jahren. Ein fremder Dritter hätte sich auf eine derart lange Laufzeit zu im Wesentlichen festen Konditionen nicht eingelassen, zumal die Vergütung zu einem hohen Maß erfolgsabhängig und von ihm selbst kaum beeinflussbar gewesen sei.

Die Revision wurde nicht zugelassen.

Praxishinweis

Die Entscheidung setzt die restriktive Rechtsprechung zu unbestimmten Beraterverträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern fort und entwickelt sie für gewinnabhängig vergütete Dienstleistungsverträge weiter. Derartige Verträge sind insbesondere beim altersbedingten Rückzug von Gesellschaftern, aber auch bei Familiengesellschaftern sehr üblich. Nicht selten bleibt dabei unklar, welche Leistungen überhaupt noch erbracht werden. Dadurch beinhalten derartige Gestaltungen ein sehr hohes Risiko für die Beteiligten. Für die Vertragsgestaltung folgt daraus zunächst, dass Verträge zwischen einer Gesellschaft und ihrer Gesellschafterin oder ihr nahestehenden Personen Art, Umfang und nach Möglichkeit auch den zeitlichen Rahmen der geschuldeten Leistungen so konkret wie möglich festlegen sollten. Pauschale Umschreibungen der Unterstützung der Geschäftsführung genügen selbst dann nicht, wenn sie durch spätere Nachträge weiter präzisiert werden, solange keine überprüfbare Mindest- oder Höchstleistung vereinbart ist.

Ist der Leistungsumfang im Einzelfall nicht abschließend bestimmbar, sollte die Vergütung konsequent am tatsächlichen Aufwand ausgerichtet werden. Rein erfolgs- oder gewinnabhängige Vergütungsbestandteile sind bei Verträgen mit Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen besonders kritisch zu prüfen, wenn sie, wie im Streitfall mit über 80 %, den überwiegenden Teil der Gesamtvergütung ausmachen und der Vergütungsschuldner die Bemessungsgrundlage selbst beeinflussen kann. Auch sollten lange Vertragslaufzeiten möglichst mit Kündigungsrechten oder Anpassungsmechanismen für variable Vergütungsbestandteile verbunden werden, um dem Vorwurf mangelnder Fremdüblichkeit vorzubeugen.