

Spendenabzug oder verdeckte Gewinnausschüttung bei Körperschaften – Versuch einer Systematisierung

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt/Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln

1. Alles geklärt, oder?

„Die Fragen zur gebotenen Abgrenzung zwischen abziehbarer Spende und verdeckter Gewinnausschüttung sind höchststrichterlich geklärt und nicht mehr von grundsätzlicher Bedeutung“¹, hat der Bundesfinanzhof inzwischen mehrfach judiziert. Trotzdem gibt es nicht nur einen steten Fluß von veröffentlichten Urteilen der Finanzgerichte hierzu, was immerhin die Frage nahelegt, ob es sich dabei ausschließlich um sachverhaltsbezogene Differenzen bei der Subsumtion des in Rede stehenden Lebenssachverhaltes unter die offensichtlich in der Norminterpretation geklärten Sachverhaltsmerkmale handelt. Darüber hinaus dürfte auch die „Dunkelziffer“ der in Betriebsprüfungen aufgegriffenen und/oder im Rahmen eines Einspruchsverfahrens – unabhängig vom Ergebnis – weiterhin durchaus signifikant sein, wie nicht nur der Austausch zwischen Steuerpraktikern, sondern die durchaus regelmäßigen Veröffentlichungen hierzu nicht nur im Rahmen umfassender Fachaufsätze, sondern auch zahlreicher „Praxishinweise“, etc. in Kanzleiveröffentlichungen bzw. den einschlägigen Foren hierzu belegen.² Schließlich zeigt sich auch, daß trotz der nach den Leitsätzen des BFH in rechtlicher Hinsicht eingetretenen Klärung³ dieses Bereiches weitere Entscheidungen des BFH⁴ ergehen. Offensichtlich werden die diesbezüglichen Leitlinien der Rechtsprechung noch nicht von allen Beteiligten ausnahmslos als „abschließend geklärt“ empfunden. Jüngst hat auch das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 23.03.2018⁵ trotz der aus Sicht der dortigen Klägerin negativen Entscheidung im Sinne der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung die Revision ausdrücklich zugelassen, wenn auch im Hinblick auf den dortigen Spezialfall der Zuwendung an eine gemeinnützige Stiftung.

Weshalb wird offensichtlich nach wie vor noch ein Bedürfnis zur Klärung von diesbezüglichen Rechtsfragen über den Bereich der bloßen Sachverhaltssubsumtion hinaus wahrgenommen? Dies liegt sicher zum einen an der letztlich nur sehr eingeschränkten unmittelbar subsumtionsfähigen Gesetzesfassung von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, insbesondere in der Verknüpfung mit § 8 Abs. 3 KStG. Die Anordnung des Spendenabzugs als abziehbare Aufwendung

„vorbehaltlich“ der Regelungen über eine verdeckte Gewinnausschüttung lässt schon nach dem Wortlaut Zweifel über das Verhältnis dieser beiden Regelungen zueinander zu. Was danach Regel, was danach Ausnahme sein soll, kann verschieden interpretiert werden.⁶ Des Weiteren gilt für den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung, daß ihn „§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht vollständig als subsumtionsfähigen Obersatz formuliert.“⁷

Schließlich wirft der schon als solcher jedenfalls nicht eindeutig und unumstritten rechtlich abzugrenzende Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung wiederum in seiner konkreten Rückbeziehung als Einschränkung zum (zugelassenen) Spendenabzug besondere Schwierigkeiten auf, da die Wesensmerkmale einer Spende zum Teil gleichsam „automatisch“ bestimmte Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung ebenfalls erfüllen.⁸

Trotz der verbal vielfach in der Rechtsprechung wiederholten und auch im Übrigen in der Literatur regelmäßig genannten Abgrenzungsmerkmale wie etwa der Maßgeblichkeit der Motive für die Spende⁹ bleiben erhebliche Unsicherheiten, zumal viele dieser scheinbar normausfüllenden Interpretationsformeln ihrerseits wiederum – oft nicht unbeeinflusst von der Interessenlage des jeweiligen Normanwenders – sehr unterschiedlich gedeutet werden.

1 BFH, Beschluß vom 12.03.2014 – I B 167/13, vgl. ähnlich schon BFH, Beschluß v. 10.06.2008 – I B 19/08.

2 Zum einen etwa *Janssen*, DStR 2010 170 ff.; *Wagner*, DStR 2011, 1594 ff.; zum anderen z. B. die Praxishinweise und Kommentare bei www.bridges.kw.de oder www.winheiler.com/blog zum Thema.

3 Siehe Fn 1 und Beschluß v. 02.02.2011 – IV B 110/09.

4 Vgl. etwa Urteil v. 19.07.2011 – X R 32/10; Urteil v. 02.02.2011 – IV B 110/09; Beschluß v. 19.12.2007 – I R 83/06.

5 10 K 2146.

6 Hierzu etwa *Erle/Sauster-Schulte*, KStG, § 9 Rz. 61 f.

7 So treffend *Crezelius*, ZEV 2008, 268, 271.

8 Siehe hierzu unten 3.1.

9 Vgl. hierzu etwa BFH, Urteil v. 09.08.1989 – R 4/84.

2. Der gesetzgeberische Versuch eines salomonischen Ausgleichs und dessen Interpretation

2.1.

Das Zusammenspiel von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG in seiner aktuellen Fassung mit § 8 Abs. 3 KStG kann zunächst durchaus als der Versuch eines „fairen“ gesetzgeberischen Ausgleichs zwischen den wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft als Steuerpflichtiger (und auch der hinter ihr stehenden Gesellschafter) und den staatlichen Fiskalinteressen gesehen werden. Es erscheint keineswegs selbstverständlich und (politisch) zwingend, (auch) einer Körperschaft, welche im Übrigen ja gemeinhin – wenn auch mit Ausnahmen – steuerlich eine „Privatsphäre“ abgesprochen wird, einen Spendenabzug mit der steuerlichen Wirkung eines betrieblichen Aufwandes zuzusprechen. Hierdurch werden zwar – auch – im Interesse des Gemeinwohls erwünschte Förderungszwecke begünstigt; die Verfolgung dieses Ziels aber auch und neben der Ebene der einzelnen Steuerpflichtigen als natürliche Personen und ggf. Anteilseigner der Körperschaft zusätzlich auf der Ebene der Körperschaft zuzulassen, erscheint jedenfalls nicht unbedingt zwingend. Ebenso wie diese Grundentscheidung des Gesetzgebers anzuerkennen und bei der Norminterpretation zu berücksichtigen ist, ist die gegenläufige Einschränkung im Prinzip nachvollziehbar und billigenwert, (auch) auf diesem einmal vom Gesetzgeber zugelassenen Weg nicht zugleich ein Einfallstor für die steuerliche Berücksichtigung solcher Aufwendungen zu eröffnen, welche auf Veranlassung des Gesellschafters der betreffenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar dem Gesellschafter selbst zukommen, also verdeckten Gewinnausschüttungen in ihrem Kerngehalt.

2.2.

Gerade um diesen Kerngehalt hinreichend zu akzentuieren, ist es jedoch notwendig, auf ohnehin aus der Gesetzesfassung des § 9 Abs. 3 Nr. 2 KStG schon per se entspringende und durchaus zu billigende Einschränkungen hinzuweisen. Erstens werden durch den Verweis auf die Vorschriften über steuerbegünstigte Zwecke der AO schon generell solche Zuwendungen ausgeschlossen, welche gleichsam im Sinne eines einfachen „Spenden-Karussells“ wieder den Gesellschaftern der Körperschaft zugute kämen. Denn durch die einschlägigen Regelungen der AO ist schon generell – vgl. insbesondere §§ 55, 56 AO – ausgeschlossen, daß unter dem Deckmantel der Steuerbegünstigung de facto eine „Eigenfinanzierung“ der Mitglieder einer als formal steuerbegünstigt anerkannten Institution stattfinden könnte, welche ggf. zugleich Gesellschafter der spendenden Körperschaft wären.

2.3

Zweitens schränkt § 9 Abs. 1 Satz 2 darüber hinaus neben dem generellen Verweis auf (lediglich) steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der AO die als Aufwendungen anzuerkennenden Spenden durch weitere sachliche Einschränkungen noch zusätzlich ein, etwa im Hinblick auf bestimmte Mitgliedsbeiträge. Schließlich findet im Übrigen auch noch eine allgemeine geltende Einschränkung der Höhe nach statt.

2.4

All dies kann bereits zu der in der Literatur durchaus namhaften vertretenden Auffassung führen, daß bei konsequenter Erfüllung der bereits in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG niedergelegten Restriktionen eigentlich für eine dann darüber hinaus noch eingreifende allgemeine Einschränkung durch die Grundsätze über die verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 KStG eigentlich bis auf Ausnahmefälle kein Anwendungsbereich verbleibt; für derartige Ausnahmew- bzw. Missbrauchsfälle würde im Übrigen die Finanzverwaltung die Feststellungslast tragen.¹⁰

Rechtsprechung und insbesondere Finanzverwaltung folgen diesem Gedanken nicht. Unabhängig von dem Streit über die im Einzelnen in diesem Kontext zu beachtenden Tatbestandsmerkmale einer – denkbaren – verdeckten Gewinnausschüttung wird von dort darauf hingewiesen, daß bei dieser Interpretation der vom Gesetzgeber angeordnete Vorbehalt der verdeckten Gewinnausschüttung de facto bedeutungslos gewesen wäre, was sicher nicht intendiert und systematisch zu rechtfertigen wäre.¹¹

2.5

Diesen gegenläufigen Aspekten ist sicher jeweils eine gewisse Berechtigung nicht abzusprechen. Jedenfalls für die Rechtsanwendung in der Praxis wird es wenig hilfreich sein, im aktuellen Streitfall seine Argumentation – entgegen der Rechtsprechung und des BFH und der Finanzgerichte – allein auf die These des „präjudiziellen Ausnahmecharakters“ des Vorbehaltes der verdeckten Gewinnausschüttung angesichts der ohnehin schon einschränkenden Gesetzesfassung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG aufzubauen.

Allerdings gilt dies auch umgekehrt. Wird eine – potenzielle – verdeckte Gewinnausschüttung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens bzw. einer Betriebsprüfung aufgegriffen und ggf. auch zum Gegenstand eines Rechtsbehelfsverfahrens, wird vielfach (zunächst) seitens der Finanzverwaltung lediglich darauf rekuriert, daß mit der entsprechenden Zuwendung ggf. vom Gesellschafter als

¹⁰ So dezidiert etwa *Wagner*, DStR 2011, 1594 ff.

¹¹ BFH, Beschluß v. 19.12.2007 – I R 83/06.

persönlich besonders förderungswürdig angesehene Zwecke unterstützt wurden und – im Sinne einer ergänzenden Argumentation – er wegen der Förderung seitens der Körperschaft Mittel auf der persönlichen Ebene des Gesellschafters hätten „erspart“ werden können bzw. dort schon „aufgebrauchtes Spendenvolumen“ über den Weg der Spende der Körperschaft hätte erweitert werden können. Erhöbe man diese Interpretation zum Prinzip, wäre jede Spende einer Körperschaft zugleich verdeckte Gewinnausschüttung.

Wie eingangs angesprochen, hat der Gesetzgeber die „zusätzliche“ steuerwirksame Möglichkeit von Spenden im begrenzten Maße auf der Ebene der Körperschaft (neben der Ebene ihrer Gesellschafter) ausdrücklich zugelassen. Daß ein derartiges Spendenverhalten schon generell nicht einem abstrakten, an rein kaufmännischen Überlegungen orientierten Interessen der Körperschaft selbst (da ohne Gegenleistung) entspringen wird, sondern einer unmittelbar oder mittelbar durch ihre Gesellschafter beeinflussten Entscheidung, wird er dabei nicht übersehen haben. Wollte man dies aber jedoch schon zum Anknüpfungspunkt einer verdeckten Gewinnausschüttung machen, welche den Vorbehalt des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG erfüllt und deshalb auch bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen eine Zuwendung an steuerbegünstigte Zwecke zum Abzug als Aufwand ausschliesse, so würde durch den Vorbehalt des § 8 Abs. 3 der Anwendungsbereich von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG de facto auf Null reduziert. Dies kann nicht als Wille des Gesetzgebers unterstellt werden. Es müssen somit zusätzliche, insbesondere bei der bereichsspezifischen Anwendung der Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu beachtende, Kriterien berücksichtigt werden, um den Vorbehalt des § 8 Abs. 3 KStG weder regelmäßig leerlaufen zu lassen noch § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG de facto die Wirkung eines „Spendenausschlusses“ zukommen zu lassen.

3. Taugliche Abgrenzungskriterien

3.1

Geht man von der allgemeinen konsentierten Definition einer verdeckten Gewinnausschüttung aus, so muß es sich um eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung handeln, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und die sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 des EStG auswirkt und die in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Wie der BFH in seinem Urteil vom 07.08.2002¹² hervorgehoben hat, ist jedoch weitere Voraussetzung, daß die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung haben muß, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.

Betrachtet man das Wesen einer Spende, so führt sie notwendigerweise zu einer Vermögensminderung der in Rede stehenden Körperschaft. Sie wirkt sich auch auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG

i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG aus und steht regelmäßig in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung. Diese Merkmale und auch das sonst regelmäßig als Submerkmal eingesetzte Kriterium des Fremdvergleichs sind deshalb bei der Bewertung einer Spende als mögliche verdeckte Gewinnausschüttung nicht zu einer hinreichenden Abgrenzung tauglich.¹³

3.2

Daher wird in diesem Zusammenhang auf das Merkmal der „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ abgestellt. In der Rechtsprechung des BFH¹⁴ und der Finanzgerichte¹⁵ werden vielfach die Motive des Ausgebenden, also hier der leistenden Körperschaft, als maßgeblich herausgestrichen. Berücksichtigt man, daß die Körperschaft zwar im nämlichen Zusammenhang steuerpflichtig ist, hierbei aber eigentlich keinen „eigenen“ Willen, erst recht bei der Frage des „ob“ und „wie“ einer Spende hervorbringen kann, ist damit letztlich wiederum die Motivation der Geschäftsführung bzw. der sie unmittelbar repräsentierenden oder jedenfalls mittelbar steuernden Gesellschafter gemeint.

Damit scheint es so, als ob die systematisch entscheidende Frage über das Vorliegen einer vGA schon auf der Ebene der Frage nach der „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ zu entscheiden wäre. Dies ist jedoch ein Fehlschluss, der an der dortigen Stelle weder zu einer tauglichen Abgrenzung führt, noch eigentlich inhaltlich mit der Formel von der „Motivation des Ausgebenden“ gemeint sein kann. Denn die Spendenentscheidung ist bei einer Körperschaft entsprechend dem Vorstehenden – man möchte fast sagen: selbstverständlich – durch das Gesellschaftsverhältnis bestimmt. Ist die Spende durch eigenwirtschaftliche Interessen der Körperschaft selbst motiviert, liegt – wie etwa beim Sponsoring – ohnehin eine Betriebsausgabe vor.¹⁶ Fehlt es hieran und liegt dementsprechend eine echte „Spende“ vor, ist dies stets durch eine bewusste Entscheidung motiviert, erstens überhaupt eine altruistische Spende durchzuführen und zweitens aus der geradezu unübersehbaren Fülle aller denkbaren steuerbegünstigten Zwecke, welche im Übrigen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG einen Spendenabzug zuließen, gerade diesen Zweck auszuwählen. Dies wird auch in aller Regel durch die Gesellschafter beeinflusst sein. Ist der Gesellschafter zugleich Geschäftsführer oder Vorstand der Körperschaft, ergibt sich

¹² 1 R 2/02.

¹³ Vgl. in diesem Sinne auch FG Bremen, Urteil v. 18.09.2013 – 4 K 2629/12; vgl. auch VwGH, Urteil v. 28.04.2018 – 2001/141 O 166.

¹⁴ Vgl. die FN 1,3,4 und 9 angeführten Entscheidungen.

¹⁵ Neben den Nachweisen bei Wagner (Fn. 2) aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte vgl. FG Bremen, Urteil v. 08.08.2011 – 1 K 63/10 (6) mit der Aufzählung weiterer Urteile hierzu, zugleich aber auch durchaus kritisch zur Tauglichkeit dieses Abgrenzungskriteriums.

¹⁶ Vgl. hierzu und zur Abgrenzung etwa den Fall BFH, Urteil v. 02.02.2011 – IV B 110/09.

dies unmittelbar; da aber „echte“ Spenden ohne betriebliche Veranlassung gerade nicht zum regelmäßigen Geschäftsbetrieb einer Körperschaft gehören werden, wird auch in den übrigen Fällen ein Geschäftsführer/Vorstand, der nicht zugleich Gesellschafter ist, gerade bei einer Spende auf Veranlassung durch die Gesellschafter handeln. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist also regelmäßig und wiederum bei einer Spende wesensnotwendig gegeben. Sie kann deshalb als solche bzw. allein nicht taugliches Abgrenzungskriterium sein.

3.3

Tatsächlich wird das oft angeführte Kriterium der „Motivation für die Spende“ systematisch im Hinblick auf die Merkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung auch nicht mit dem Merkmal der „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ als solchen in Zusammenhang gebracht, sondern mit dem regelmäßig zuletzt genannten (5.) Merkmal, nämlich der Eignung, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Tatsächlich verdient dieser Zusammenhang nähere Betrachtung. Hier haben sich bei mit den bekannt gewordenen Fällen verschiedene typische Fallgruppen herausgebildet.

3.3.1

Zunächst geht es dabei einmal um explizit wirtschaftliche Vorteile für den Gesellschafter der Körperschaft. Insbesondere bei ausgegliederten Betrieben gewerblicher Art, bei Sparkassen oder ähnlichen Institutionen kommt es offensichtlich nicht selten vor, daß diese auf Veranlassung ihrer Gesellschafter bzw. Gewährträger bestimmt werden, an – anerkannte – gemeinnützige Organisationen zu spenden. Nicht jedoch die Veranlassung als solche, sondern das Ziel ist hier jedoch entscheidend: Der Spendenempfänger ist in diesen Fällen nämlich ebenfalls eine Einheit, an die zu leisten der Gesellschafter aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen oder jedenfalls Aufgaben zu leisten verpflichtet oder jedenfalls angehalten ist. Manchmal ist er es auch selbst. Soweit dann die in Rede stehende Körperschaft entweder unmittelbar an ihren gemeinnützigen Träger¹⁷ oder auf Geheiß ihres Anteileigners an die dritte gemeinnützige Institution, welche zu unterstützen Aufgabe dieses Gesellschafters ist, spendet, liegt es auf der Hand, daß der Gesellschafter wirtschaftlich eigene Aufwendungen erspart. In derartigen Fällen kann in der Tat eine – vorrangige – verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Dies jedoch nicht deshalb, weil die Veranlassung als solche durch das Gesellschaftsverhältnis motiviert war, sondern deshalb, weil – entsprechend den allgemeinen Tatbestandsmerkmalen einer verdeckten Gewinnausschüttung – hier ein sonstiger Bezug beim Gesellschafter im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in unmittelbarer Anwendung in Betracht kam.

3.3.2

In diesem Zusammenhang wird oft auch der sog. „Fremdspendenvergleich“¹⁸ bzw. die – etwas salopp so genannte – „Gießkannentheorie“¹⁹ genannt. Danach soll es darauf ankommen, ob – im Verhältnis der Spendenzwecke untereinander – die in Rede stehende, ggf. als verdeckte Gewinnausschüttung zu kennzeichnende, Spende im Verhältnis zu den weiteren Spenden der betreffenden Körperschaft wirtschaftlich hervorsticht oder eine unter vielen ist. Entgegen einer weitverbreiteten Handhabung, dieses Merkmal gleichsam als „das“ oder jedenfalls als ein generelles Merkmal auf der obersten Entscheidungsebene heranzuziehen, erscheint es tatsächlich jedoch nur in den Fällen als ein Kriterium tauglich zu sein, in denen bereits wie vorstehend dargestellt feststeht, daß zum Spendenempfänger eine besondere Nähebeziehung besteht oder sogar (wirtschaftlich) der Gesellschafter selbst betroffen ist. Denn grundsätzlich muß es selbstverständlich der Körperschaft freistehen, innerhalb der Grenzen der steuerlich als gemeinnützig anerkannten und durch § 9 Abs. 2 Nr. 1 noch zusätzlich eingegrenzten Zwecke jeden Zweck zu fördern und diesen auch ggf. allein. Auch würden jegliche Kriterien dafür fehlen, wie eine allgemeine quotale Aufteilung – zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung – auszusehen hätte. Dürfte es maximal 1%, 10% oder 25% des jeweiligen (jährlichen?) Spendenaufkommens der betreffenden Körperschaft sein? Alle denkbaren Spendenzwecke gleichmäßig zu berücksichtigen, ist schlicht unmöglich.

Betrachtet man die entsprechenden Fälle näher, geht es eigentlich um ein Korrektiv im Sinne einer Rückausnahme zu Gunsten der Körperschaft und ihrer Gesellschafter. Ist der Gesellschafter oder eine andere ihm wiederum nahestehende Organisation, der er im Übrigen ansonsten aufgabegemäß oder sogar verpflichtend wirtschaftliche Zuwendungen zu leisten hätte, seinerseits im Übrigen tauglicher Spendenempfänger, soll die steuerliche Begünstigung der Spende nicht a priori schon deshalb ausgeschlossen sein, weil zugleich „zufällig“ auch ein Gesellschaftsverhältnis oder eine Nähe zu dem betreffenden Gesellschafter besteht. Insofern ist es in der Tat dort nachvollziehbar, daß die Rechtsprechung im Rahmen des sog. „Fremdspendenvergleichs“ prüft, ob auch andere unbeteiligte Spendenempfänger in etwa ähnlichem Maße bedacht worden sind. Der „nahestehende“ Spendenempfänger soll hierbei lediglich nicht schlechter gestellt werden bzw. von einer Zuwendung ganz ausgeschlossen sein, weil eine – ggf. mittelbare – wirtschaftliche Verbindung im Hinblick auf die Gesellschafterebene besteht. Liegt eine solche jedoch a priori nicht vor, ist beim Spendenempfänger, den zu unterstützen seitens

17 Vgl. Urteil FG Hessen v. 18.09.2013 – 4 K 2629/12.

18 Vgl. hierzu etwa BFH, Urteil v. 09.08.1989 – I R 4/84 und FG Hessen, Urteil v. 18.09.2013 – 4 K 2629/12.

19 Vgl. BFH, Beschluß v. 12.03.2014 – I B 167/13.

des Gesellschafters keine rechtliche Verpflichtungen oder zumindest a priori vorgegebene Aufgaben bestehen, die Frage der Spendenquote im Vergleich zu anderen Spendempempfängern kein taugliches Kriterium.

3.3.3

Es verbleiben diejenigen Fälle, in denen zwischen dem Spendenempfänger und den Gesellschaftern zwar keine wirtschaftlichen Verpflichtungen bestehen, aber doch ein bestimmtes Näheverhältnis. Hierbei geht es um die Fälle insbesondere religiöser oder kultureller Vereinigungen, an denen Gesellschafter der spendenden Körperschaft beteiligt sind. Sei es als einfache Mitglieder oder Gläubige, sei es aber auch in hervorgehobener Stellung. Hierbei wird vielfach vertreten, daß auch dann, wenn ein wirtschaftlicher Vorteil im Sinne ersparter eigener Aufwendungen des Gesellschafters für die Unterstützung der dortigen Ziele nicht festgestellt werden könne, in dem möglichen „Reputationsgewinn“ einschließlich der Verbesserung seines Ansehens oder der Stellung in der entsprechenden Institution ein Vorteil sein könne, welche die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung rechtfertige.²⁰ Hier stellt sich schon die praktische Frage, wie die Eignung zu einem solchen nicht monetären Zufluss beim Gesellschafter bemessen oder feststellbar sein muß, um hinreichend von dem allgemeinen Förderungsinteresse abgrenzbar zu sein. Wie oben schon festgestellt wurde, kann dieses grundsätzliche Förderungsinteresse ebenso wie die spezielle Entscheidung für eine bestimmte gemeinnützige Institution an sich – auch wenn ihr der Gesellschafter „privat“ hinsichtlich ihrer Ziele nahesteht – nicht für die Annahme einer vGA ausschlaggebend sein.

Unabhängig davon, wie solche besonderen „Reputationsvorteile“ in der Praxis festzustellen sein sollen und wie sie vom Förderungsinteresse im allgemeinen im Hinblick auf die entsprechende gemeinnützige Institution abzugrenzen wären – die Rechtsprechung täte gut daran, sich auch hier und insbesondere bei der Frage der Abgrenzung zum Spendenabzug einer Körperschaft auf die strikte Anwendung der allgemeinen Voraussetzung zur Bejahung einer verdeckten Gewinnausschüttung zu beschränken, welche zumindest die potenzielle Eignung zu einem wirtschaftlichen Zufluss bei den entsprechenden Gesellschaftern beinhalten. Dieser muß zwar – entsprechend wiederum den allgemeinen Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung – nicht „stoffgleich“ mit dem Vermögensnachteil der Gesellschaft sein; ein besseres „Standing“ alleine im religiösen, kulturellen oder gesellschaftlichen Kontext reicht dazu jedoch nicht aus.

3.4

Hier schließt sich im Übrigen auch der Kreis zur eingangs angesprochenen Grundentscheidung des Gesetzgebers, insofern auch neben der steuerwirksamen Zulassung von Spenden auf persönlicher Ebene ggf. Spenden „durch die Körperschaft“ zuzulassen. Sollte wirklich im Einzelfall festgestellt werden können, daß hinsichtlich der Mitgliedschaft des Gesellschafters beim Spendenempfänger konkrete eigene wirtschaftliche Verpflichtungen oder zumindest Obliegenheiten auf die Körperschaft überwältigt werden, ist wiederum die Eignung im Sinne eines wirtschaftlichen Zuflusses an den Gesellschafter im Sinne von § 20 EStG zu bejahen. Damit können auch solche Sonderfälle ohne die Kreierung einer Sondergruppe der „Reputationsvorteile“ als verdeckte Gewinnausschüttungen im Rahmen von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gelöst werden.

4. Fazit

Das Zusammenspiel von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 8 Abs. 3 KStG bedarf einer systemgerechten Abgrenzung, die beide Regelungen nicht leerlaufen lässt. Ihnen muß jeweils ein legitimer Anwendungsbereich verbleiben, ohne daß es de facto zur Verdrängung des jeweils anderen Regelungszwecks kommt. Dies ist zu erreichen, in dem die Regeln der verdeckten Gewinnausschüttung auch hier konsequent, aber nicht erweiternd angewandt werden. Da bei einer Spende letztlich alle anderen diesbezüglichen Merkmale vorliegen, bedarf insbesondere das Merkmal der Eignung zur Gewährung eines Vorteils für den Gesellschafter im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG der jeweils kritischen Prüfung. Weder ein allgemeines Abstellen auf die „Motivation“, jedenfalls im Sinne einer „Auswahlentscheidung“ für den entsprechenden Spendenzweck, noch die „Gießkannentheorie“ sollten dabei ausschlaggebend sein. Stellt man konsequent auf die Frage der Eignung zu einem – wirtschaftlichen – Vorteil für die Gesellschafter der Körperschaft ab, bedarf es auch keines Rückgriffs auf die jeweilige Grundüberzeugung über die verdeckte Gewinnausschüttung als verfassungsrechtlich fragwürdige Ausnahmenorm oder Vorrangvorschrift im Rahmen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

²⁰ Hierzu etwa BFH, Beschluß v. 19.12.2007 – I R 83/06 und (mit gegenläufiger Tendenz) FG Bremen, Urteil v. 08.06.2011 – 1 K 63/10 (6).