

Mallorca-Immobilien und gemeinnützige Spenden – die vGA weiterhin auf Expansionskurs

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

1. Der Ausgangspunkt

Wollte man einem mittelständischen Unternehmer den Grundgedanken der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) nahebringen, könnte man dies etwa so tun: Die Kapitalgesellschaft, insb. die GmbH, und die dahinterstehenden Gesellschafter sind rechtlich und steuerlich zu trennen, auch wenn sie im Alltag als wirtschaftliche Einheit erscheinen. Deshalb kann und muß es auch eine saubere steuerliche Regelung der Rechtsbeziehungen zwischen ihnen geben, wie z.B. beim Dienstvertrag des Geschäftsführers, der auf der einen Seite einen abziehbaren Aufwand darstellt, auf der anderen Seite zu Einkünften führt. Damit nun das Näheverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter(n) nicht dazu führt, daß Werte zu Lasten der Gesellschaft weder als zu versteuernde Gewinne noch als anderweitig zu versteuernde Einkünfte an die Gesellschafter abfließen, hat die Rechtsprechung die Figur der verdeckten Gewinnausschüttung entwickelt. Wird das Näheverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern dahingehend mißbraucht, daß „unter der Hand“ aus der Gesellschaft etwas im Interesse der Gesellschafter abfließt, soll dies wie eine „offizielle Gewinnausschüttung“ im Übrigen auf der Ebene von Gesellschaft und Gesellschaftern behandelt werden.

Dies würde einem verständigen Gesellschafter als nachvollziehbare „Schutzmaßnahme“ einleuchten, wenn man es ggf. mit einem einfachen Beispiel für eine „klassische“ vGA unterlegt, wie etwa dem Einsatz von Mitarbeitern der Gesellschaft für private Zwecke oder der Einstellung eines Angehörigen des Gesellschafter für ein objektiv überhöhtes Gehalt, um hierdurch zusätzlich zu seinem Lebensunterhalt beizutragen. Der imaginäre Unternehmer wird dann wahrscheinlich verständnisvoll nicken und allenfalls die Frage stellen, ob diese Fälle nicht ohnehin auch zugleich Steuerhinterziehung wären. Die Antwort könnte lauten, daß zwar oft, aber keineswegs notwendigerweise, zugleich auch eine Steuerstraftat vorläge und es deshalb durchaus die Notwendigkeit der Definition dieses Sachverhaltes auch im „normalen Steuerrecht“ gäbe, wenn auch grundsätzlich hier ein Mißbrauchssachverhalt in Rede stünde.

Der Steuerjurist kennt die von der Rechtsprechung entwickelte Definition: Eine vGA ist

- eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt (bzw. nach zwischenzeitlicher Rechtsprechungsentwicklung lediglich mit veranlaßt ist),
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und
- in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.
- Zudem muß der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.¹

Würde man diese Definition auf „normaldeutsch“ für unseren Unternehmer übersetzen, würde er wahrscheinlich konstatieren, daß dies jenseits des für ihn unverständlichen steuerrechtlichen Kauderwelsches doch das wäre, was man ihm vorher mit klareren Worten erläutert hätte: die Verhinderung von Mißbräuchen.

2. Die Fortentwicklung

Bleibt man nun bei der Diskussion entsprechend der steuerlichen Fachtermini, wird man im Hinblick auf die Ausformung und weitere Fortentwicklung dieser Rechtsfigur im Zeitablauf Einiges ergänzen. Zunächst wird man darauf hinweisen, daß danach eine vGA auch in Betracht kommt, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird. Das Näheverhältnis wird zwar oft aufgrund persönlicher bzw. familiärer Beziehungen im Sinne eines Angehörigenverhältnisses (§ 15 AO) bestehen. Solche Nähebeziehungen können aber auch aus anderen Gründen und auch aufgrund rein tatsächlicher Umstände bestehen.²

Weiterhin wird man ggf. betonen, daß nach zwischenzeitlicher Entwicklung der Rechtsprechung auch bei dem Zuwendungsempfänger nicht zwingend ein wirtschaftlicher Vorteil – und erst recht nicht in gleicher Höhe wie sich der entsprechende Vermögensnachteil bei der Gesellschaft aus-

1 Vgl. z.B. BFH, Urt. v. 07.08.2002 – I R 2/02; Urt. v. 22.08.2007 – I R 32/06; Urt. v. 24.10.2018 – I R 78/16.

2 Vgl. BFH, Urt. v. 18.12.1996 – I R 139/94; Urt. v. 11.11.2015 – I R 5/14.

wirkt – festgestellt werden muß, sondern die Eignung zur potenziellen Steigerung von dessen Leistungsfähigkeit ausreicht.³ Weitere Klarstellungen an den „Rändern“ einer möglichen vGA sind in der Zwischenzeit hinzugekommen. Die Kasuistik kann hier im Einzelnen nicht aufgezeigt werden; festzustellen ist aber, daß insgesamt die weiter vom „Kernbereich“ der vGA sich entfernenden Klarstellungen – etwa bei Fehlen einer im Vorhinein getroffenen klaren Regelung beim beherrschenden Gesellschafter, selbst wenn sie wirtschaftlich angemessen ist⁴ – tendenziell immer mehr zu Erweiterungen des Anwendungsbereichs geführt haben.

Berücksichtigt man weiterhin, daß eine Definition der vGA als solche auf gesetzlicher Grundlage bisher nach wie vor nicht vorgenommen wurde,⁵ sondern der entsprechende Begriff lediglich in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG genannt wird, erscheint die Frage legitim, warum der Gesetzgeber bisher nie die Gelegenheit ergriffen hat, diese offensichtlich im Gefüge zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern zur steuerlichen Abgrenzung notwendige Rechtsfigur einmal selbst zu definieren. Wie auch an anderer Stelle durchaus vorgekommen, hätte sich hierdurch auch die Gelegenheit ergeben, dem Begriff nicht nur eine formal legitimierte Grundlage zu geben, sondern auch gesetzgeberisch zu überprüfen, ob die bisherige von der Rechtsprechung entwickelte – und von der Finanzverwaltung zum Teil fortentwickelte – Definition dem gesetzgeberischen Willen entspricht und ggf. hier Anpassungen vorzunehmen. Auch in anderen Bereichen hat der Gesetzgeber entsprechende Rechtsentwicklungen durchaus dankbar aufgenommen und im Nachhinein in Gesetzestexte überführt, dabei aber auch aus seiner Sicht Klarstellungen und ggf. auch Begrenzungen der bisherigen Rechtspraxis vorgenommen oder in Einzelfällen sogar eine von ihm als überbordend empfundene Rechtsprechung „gestoppt“ und die entsprechende Problematik anderweitig explizit geregelt.⁶

3. Zwei aktuelle Fälle

3.1 Keine Nutzung ist auch ein Vermögensvorteil

Das Finanzgericht Hessen hat in seinem Urteil vom 14.12.2020 – 9 K 1266/17 – nun im Sinne einer Fortsetzung der sog. „Mallorca-Rechtsprechung“⁷ entschieden, daß es erstens nicht darauf ankäme, ob die (potentiell verdeckt ausschüttende) Körperschaft an sich entsprechend ihrem Geschäftsbetrieb überhaupt auf die Erwirtschaftung von laufenden Erträgen angelegt sei und ein entsprechender Vorteil beim Zuwendungsempfänger nicht nur in der tatsächlichen Nutzung, sondern bereits in der bloßen Nutzungsmöglichkeit einer Immobilie liegen könne. Im betreffenden Fall stand die Immobilie einer spanischen SL (Sociedad Limitada, steuerlich ähnlich einer deutschen GmbH) seit Jahren leer, weil sie verkauft werden sollte. Von den beiden Gesellschaftern dieser SL war sie in früheren Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden. Nun erzielte in den Streitjahren weder die SL (ohne anderweitigen Geschäftsbetrieb) entsprechende laufende Gewinne, die sie hätte ausschütten können, noch nutzten die

Gesellschafter (etwa unentgeltlich bzw. zu einem nicht angemessenen Mietzins) die Immobilie. Trotzdem wurde ein vGA angenommen, da auch diese bloße Nutzungsmöglichkeit nicht nur einen ideellen Wert darstellen würde. Entsprechend hat auch das Finanzgericht Münster vor einiger Zeit einmal im Hinblick auf die Nutzungsüberlassung von Ferienwohnungen bei einer Aktiengesellschaft an Aktionäre entschieden.⁸

In praktischer Hinsicht ist natürlich einzuräumen, daß bei derartigen Gestaltungen oft nicht nachvollziehbar ist, ob und in welchem Umfang behauptete bzw. abgestrittene Nutzungen vorliegen und die Finanzverwaltung in einer gewissen Beweisnot stehen mag. Steht jedoch fest, daß nichts „ausgeschüttet“ wurde – unabhängig davon, wie man dieses „etwas“ definiert –, fällt es schon schwer, statt einer weitgehenden Vermutung sogar einer unwiderleglichen Fiktion das Wort zu reden, mag man auch das „Mallorca-Modell“ durchaus grundsätzlich zu Recht kritisch beurteilen.⁹ Die Revision ist in diesem Fall noch anhängig.¹⁰

3.2 Zuwendungen an gemeinnützige Stiftung

Am 13.07.2021 hat der BFH im Beschlußwege gem. § 126 a FGO weiterhin judiziert, daß auch Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen eine vGA i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein könnten.¹¹ Unter ausführlicher Darlegung der bisherigen Rechtsprechungsentwicklung, die oben bereits angesprochen wurde, hebt er hervor, daß auch eine gemeinnützige Stiftung eine nahestehende Person sein könne, da es auf die Qualität, aufgrund derer die Nähebeziehung festzustellen sei, im formellen Sinne nicht ankäme. Daß die betreffenden Gesellschafter somit nicht zugleich „an der Stiftung (gesellschaftsrechtlich) beteiligt“ wären, wäre deshalb kein Ausschlußkriterium. Darauf aufbauend wird durchaus die Problematik erkannt, daß allein die Identifikation mit den Zielen der gemeinnützigen Organisation das Näheverhältnis als solches ebenfalls nicht begründen kann, da sonst der Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, welcher Spenden mit Steuerwirkung gerade auch für Körperschaften in begrenztem Rahmen zuläßt, ausgehöhlt würde. In der Abwägung könne allerdings allein die gemeinnützige Motivation umgekehrt nicht schon zum Ausschluß der Annahme einer vGA führen, da sonst § 8 Abs. 3

3 BFH, Ur. v. 12.06.2013 – I R 109-111/10; unter Verweis auf BFH, Ur. v. 15.12.1999 – X R 23/95.

4 Vgl. BFH, Ur. v. 28.10.1987 – I R 110/83.

5 Siehe nur *Brandis/Heuermann-Rengers*, KStG, 98 Rn. 225 mit Verweisen zur trotzdem vom BFH bejahten verfassungsrechtlicher Unbedenklichkeit.

6 Siehe hierzu z.B. die „benachbarte“ zivilrechtliche Entwicklung um den Anwendungsbereich der §§ 30, 31 GmbHG bei sog. kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen und ihrer Rückzahlung.

7 Vgl. hierzu und im Überblick auch *Spatscheck/Spilker*, DStR 2022, S. 183 ff.

8 FG Münster, Ur. v. 02.07.2013 – 11 K 4508/11 E.

9 Vgl. aber die unterschiedlichen Regelungen im DBA Deutschland/Spanien 2011 mit den Sonderregelungen in Artikel 6 Abs. 4.

10 Aktenzeichen beim BFH: VIII R 4/21.

11 BFH, Beschl. v. 13.07.2021 – I R 16/18.

Satz 2 KStG leerlaufen würde. Das – hinreichende – Näheverhältnis hat der BFH dann darin gesehen, daß die Gesellschafter der zuwendenden GmbH zugleich auch – neben weiteren Personen – im Stiftungsvorstand der betreffenden gemeinnützigen Stiftung Ämter bekleiden würden. Ergänzend käme hinzu, wie das FG fehlerfrei festgestellt habe, daß tatsächlich die in Rede stehende Stiftung im Verhältnis zu anderen gemeinnützigen Zwecken deutlich stärker und auch von den betreffenden Gesellschaftern aus ihrem Privatvermögen heraus begünstigt worden wäre. Dies zusammengenommen lasse die Feststellung des FG als rechtsfehlerfrei erscheinen, hier ein Näheverhältnis anzunehmen. Partiiell wird damit die sog. „Gießkannen-Rechtsprechung“ aufgenommen, die schon an anderer Stelle diskutiert worden ist.¹² Der BFH wendet sich dann weiterhin ausführlich dem Merkmal der Vorteilseignung zu. Er betont, daß es nach Aufgabe der früheren Rechtsprechung nicht mehr darauf ankäme, ob der beim Zuwendungsempfänger festgestellte Vorteil (wenn es sich um einen Dritten mit entsprechendem Näheverhältnis handele) mit einem Vorteil des veranlassenden Gesellschafters korrespondiere. Damit reiche der „allein“ beim Zuwendungsempfänger entstandene Vorteil aus, wenn nur die entsprechende Nähebeziehung zu bejahen wäre. Auf die weitere Besonderheit des Falles, daß die in Rede stehenden Kunstwerke Dauerleihgaben an den Spendenempfänger waren, kam es danach – insoweit folgerichtig – im Detail nicht mehr an, da schon die Nutzungs- bzw. besser Ausstellungsmöglichkeit durch den Empfänger einen Vorteil für ihn darstellte.

Auch dieser Beschluß stellt ebenfalls prima facie lediglich eine Zusammenfassung und punktuelle Fortentwicklung der bestehenden bzw. jedenfalls dort angelegten Rechtsprechung dar. Ein Näheverhältnis kann sich grundsätzlich aus „jedem Gesichtspunkt“ ableiten lassen, die Vermögensminderung auf der Ebene der Gesellschaft muß nicht der Vermögensmehrung beim Zuwendungsempfänger entsprechen und bei einem dritten Zuwendungsempfänger muß dessen Vorteil auch nicht zwingend mit einem wirtschaftlichen Vorteil oder gar ersparten Aufwendungen beim veranlassenden Gesellschafter korrespondieren. Mit Blick auf das vorstehend unter 3.1 geschilderte Judikat kann man ergänzen, daß selbst beim Zuwendungsempfänger noch nicht einmal ein Vermögensvorteil eintreten muß, wenn der Gegenstand der Zuwendung jedenfalls als „abstrakt vorteilsgeeignet“ erscheint.

4. Verdeckte Gewinnausschüttung – quo vadis?

Die Entscheidungsgründe der beiden vorgenannten Judikate und auch weitere Urteile mögen als nachvollziehbare Entwicklungen der seit langem angelegten Rechtsprechung zur vGA erscheinen. Schaut man auf die Diskussion einzelner Voraussetzungen, mag man manche Wertungen als (zu) weitgehend empfinden oder vielleicht auch damit rechtfertigen, daß sie eben im Grenzbereich dessen lägen, was „ge-

rade noch als vGA“ angesehen werden müsse. Schließlich mögen auch die Sachverhalte eine Rolle gespielt haben, bei denen die Möglichkeit der Gestaltung des Mantels einer SL um eine spanische Ferienimmobilie herum als solche ebenso wie die kumulative Begünstigung eines speziellen Spendenempfängers sowohl aus dem Privatvermögen der Gesellschafter wie auch seitens der Gesellschaft selbst (obwohl nach dem Gesetz ausdrücklich zugelassen) als mit einem Fragezeichen zu versehen empfunden werden.

Darüber hinaus sollte aber bedacht werden, ob auf dem Weg zur weiteren „Präzisierung“ der vGA nicht einmal innegehalten werden müßte und ein Blick zurück auf das berechtigte Kernanliegen nötig ist. Denn bei weiterer Fortentwicklung dieser Rechtsprechung (nicht des Gesetzes) lassen sich die Grundsätze beider Fälle noch fortspinnen: Besitzt eine Kapitalgesellschaft einen Vermögensgegenstand, aus dem die Kapitalgesellschaft selbst und ich als ihr Anteilseigner keine Einkünfte erzielen und habe ich gleichwohl – potenziellen – Zugang zu diesem, liegt dann schon eine mißbräuchliche Verschleierung von eigentlich steuerbaren Ergebnissen vor? Kann ich diese deshalb annehmen, nur weil ein Näheverhältnis zwischen Gesellschaft und dem danach erst fingierten „Zuwendungsempfänger“ vorliegt? In praktische Beispiele übersetzt: Verschreibe ich mich als Alleingesellschafter meiner GmbH dem „Fairtrade“ und engagiere mich vielleicht deshalb in entsprechenden Organisationen, darf ich dann meinen Lieferanten keine höheren Preise („verhinderte Vermögensmehrung“) auf der Ebene der GmbH bezahlen, weil ich bei unterstellten gleichen Abgabepreisen der GmbH an Endverbraucher im klassischen Handel eine höhere Marge erzielen würde? Darf ich gemeinnützige Spenden durch „meine“ Gesellschaft nur dann tätigen lassen, wenn ich mich ansonsten für den Zuwendungsempfänger nicht engagiere, selbst wenn mittelbare wirtschaftliche Vorteile oder selbst Reputationsvorteile für mich persönlich nicht in Betracht kommen? Sollte ich stattdessen mit anderen Gesellschaften und Gesellschaftern Kontakt aufnehmen, damit entsprechende Spenden besser „übers Kreuz“ oder in einer Art Ringtausch geleistet werden oder wäre dies auch ein Fall von § 42 AO? Oder – leider – aktuell: Darf ich zur Vermeidung einer vGA für Kriegsflüchtlinge seitens der GmbH nicht spenden, weil ich mich zugleich persönlich in der nämlichen Organisation der Flüchtlingshilfe engagiere?

Die Rechtsfigur der vGA beschreibt einen denkbaren Mißstand, dem im Sinne der Systemgerechtigkeit entgegenzutreten ist. Das Bestreben, sie weiterzuentwickeln und auf neu in Rede stehende Konstellationen anzupassen, sollte aber nicht dazu führen, ihr berechtigtes Anliegen aus den Augen zu verlieren und „durch die Hintertür“ jede Entscheidung durch die Gesellschafter einer eigenen Bewertung durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung zu unterwerfen, die nicht nur die äußeren Grenzen des Handelns eines ordentlichen Geschäftsführers absteckt, sondern immer mehr einer „Selbstlegitimation“ ähnelt.

12 Vgl. Zacher, steueranwaltsmagazin 2019, S. 59, 62 unter 3.3.2.