



Hochschule für Angewandte Wissenschaften Hamburg
Hamburg University of Applied Sciences

Bachelorthesis

Vor- und Zuname

Jana Kristin Jegminat

██████████
██████████

█
██████████

██████████
██████████

Titel:

Gestaltung von Unternehmensspenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG unter
Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung

Abgabedatum:

07.03.2016

Betreuender Professor: Herr Prof. Dr. Jens-Eric von Düsterlho

Zweiter Prüfender: Herr Dr. Jörg Verstl

Fakultät Wirtschaft und Soziales

Department Wirtschaft

Studiengang:

Marketing/Technische Betriebswirtschaftslehre

Inhalt

Abkürzungsverzeichnis	4
Zusammenfassung.....	5
1. Einführung.....	7
2. Theoretische Grundlagen	9
2.1 Kapitalgesellschaften.....	9
2.2 Besteuerung der GmbH.....	12
2.2.1 Überblick	12
2.2.2 Körperschaftsteuer	13
2.2.3 Verdeckte Gewinnausschüttung.....	16
2.3 Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr.2 KStG unter dem Vorbehalt des § 8 Abs. 3 KStG	19
2.4 Gemeinnützige Stiftungen.....	21
3. Meinungsstand der Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur.....	25
3. 1 Ansicht der Rechtsprechung.....	25
3.1.1 Urteil des FG Hamburg vom 12. Dezember 2007: VGA und Stiftungsleistungen	25
3.1.2 Beschluss des BFH vom 10. Juni 2008: Rechtsfragen ausreichend geklärt.....	26
3.1.3 Beschluss des BFH vom 19. Dezember 2007: Spenden an Kirche	27
3.1.4 Urteil des FG Bremen vom 8. Juni 2011: Spende für Kirchenbau	28
3.2 Ansicht der Finanzverwaltung.....	30
3.3 Ansicht der Literatur.....	32
3.3.1 Grundsätzliches zur vGA.....	32
3.3.2 Vermögensminderung	33
3.3.3 Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer	33

3.3.4 Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis	34
3.3.5 Näheverhältnis	36
3.3.6 Fremdpendenvergleich	37
3.3.7 Zufluss i. S. d. § 20 EStG	38
4. Steuerliche Gestaltungsüberlegungen hinsichtlich der Abgrenzungskriterien	38
4.1 Vermögensminderung.....	38
4.2 Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer	39
4.3 Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	41
4.4 Näheverhältnis.....	43
4.5 Fremdpendenvergleich	44
4.6 Zufluss i. S. d. § 20 EStG.....	45
5. Fazit	46
Literaturverzeichnis	49
Eidesstattliche Erklärung	52

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BFH	Bundesfinanzhof
CSR	Corporate Social Responsibility (dt. gesellschaftliche Verantwortung von Unternehmen)
EStG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
KapG	Kapitalgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
SolZ	Solidaritätszuschlag
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung

Zusammenfassung

In Deutschland unterstützt der Gesetzgeber Spenden von Unternehmen an gemeinnützige Körperschaften mit der Möglichkeit, diese Spenden von der Körperschaftsteuer abzusetzen. Bevor das Finanzamt die Abziehbarkeit zulässt hat es zu prüfen, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Das ist der Fall, wenn das Verhältnis eines Gesellschafters zu der Empfängerkörperschaft der Grund für die Zuwendung ist.

Ziel dieser Bachelorthesis ist es, Hinweise für die steuerliche Gestaltung von Unternehmensspenden unter der Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung am Beispiel einer GmbH als Spenderin und einer gemeinnützigen Stiftung als Spendenempfängerin zu geben. Das bedeutet, dass diese Spenden so gestaltet werden, dass das Unternehmen sie als Abzugsposten steuerlich geltend machen kann.

Dafür werden zuerst theoretische Grundlagen zu den Beteiligten der Spende und der Besteuerung erklärt, bevor der Meinungsstand der Rechtsprechung, der Finanzverwaltung und der Literatur dargestellt und analysiert wird. Daraus werden Gestaltungshinweise für Unternehmensspenden abgeleitet. Im Fazit werden konkrete Hinweise gegeben, nach denen die Spende einer GmbH an eine gemeinnützige Stiftung gestaltet werden sollte.

Für die Abziehbarkeit der Spende ist es wichtig, dass ein Gesellschafter der Stiftung, an die die Spende geleistet wird, nicht so nahe steht, dass angenommen werden kann, die Spende wird auf Grund des Verhältnisses zwischen dem Gesellschafter und der Stiftung geleistet. Das Unternehmen sollte also einerseits eine gewisse Distanz zu Spendenempfängern wahren und andererseits die Spende als Teil seiner gesellschaftlichen Verantwortung darstellen.

Folgende Hinweise sollten beachtet werden:

- Die Höhe der Spenden ist an die Ertragslage der GmbH anzupassen.
- Der Gesellschafter sollte auch privat spenden.
- Die GmbH sollte die Relevanz des unterstützten Stiftungszwecks möglichst allgemeingültig darstellen.

- Auch an andere Empfängerkörperschaften bzw. für andere Zwecke sollte die GmbH spenden.

Für Spenden an eine vom Gesellschafter selbst gegründete Stiftung gelten insbesondere die folgenden Hinweise:

- Die Stiftung sollte nicht den Namen des Stifters tragen.
- Nur wenige oder keine Organe der Stiftung sollten vom Stifter selbst oder seinen Angehörigen besetzt werden.
- Die Satzung der Stiftung darf keine an § 58 Nr. 6 AO angelehnte Regelung, dass ein Teil, höchstens ein Drittel, des Einkommens der Stiftung für den Unterhalt des Stifters und seiner nächsten Angehörigen verwendet werden darf, enthalten.

Der Inhalt dieser Bachelorthesis ist sowohl für Unternehmen als auch Menschen in steuerberatenden Berufen interessant.

1. Einführung

Schon seit den 1980er Jahren bringt die Europäische Kommission regelmäßig sog. Grünbücher heraus, mit denen auf europäischer Ebene Diskussionen zu bestimmten Themen angestoßen werden sollen. Zur Zielgruppe der Grünbücher gehören sowohl Organisationen als auch Einzelpersonen, die dadurch zu einer Debatte auf Grundlage der in den Grünbüchern enthaltenen Vorschläge aufgerufen werden. Damit dienen die Grünbücher als Anstoß für neue Rechtsvorschriften, die dann in sog. Weißbüchern erläutert werden.¹

Im Jahr 2001 hat die EU-Kommission ein Grünbuch zu Corporate Social Responsibility (CSR; dt. gesellschaftliche Verantwortung von Unternehmen) herausgebracht und dem Thema damit eine hohe Relevanz zugeschrieben. CSR wird darin als ein Konzept, „das den Unternehmen als Grundlage dient, auf freiwilliger Basis soziale Belange und Umweltbelange in ihrer Unternehmenstätigkeit und in ihren Wechselbeziehungen mit den Stakeholdern zu integrieren“ (Europäische Kommission, 2001, S. 8), beschrieben. Zu der sozialen Verantwortung von Unternehmen gehören dabei interne² (z. B. Arbeitsschutz) und externe Maßnahmen. Solche externen Maßnahmen sind z. B. Unternehmensspenden, die Errichtung von Unternehmensstiftungen, ein Kultur- und Sozialsponsoring oder Verhaltenskodizes.³

Wie wichtig der deutschen Bundesregierung die Umsetzung der CSR ist, zeigt sie, indem sie seit 2014 jährlich einen CSR-Preis an Unternehmen in Deutschland verleiht.

Viele Unternehmen und Unternehmer verhalten sich dementsprechend und gründen entweder selbst gemeinnützige Stiftungen oder leisten Unternehmensspenden an solche Stiftungen. Diese Spenden für gemeinnützige Zwecke werden in Deutschland durch den Gesetzgeber im Rahmen eines Spendenabzugs gefördert. Das bedeutet, dass geleistete Spenden unter bestimmten Bedingungen vom steuerlichen Gewinn abgezogen werden können.⁴

¹ vgl. Europäische Kommission, 2015

² vgl. Europäische Kommission, 2001, S. 9

³ vgl. Europäische Kommission, 2001, S. 13 und Hüttemann, 2009, S. 774

⁴ § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

Jedoch kommt es vor, dass der Spendenabzug vom Finanzamt nicht anerkannt wird, weil die Zuwendung für eine verdeckte Gewinnausschüttung gehalten wird, auch wenn die Motivation wohltätiger Natur ist.⁵ Damit wird den Unternehmen nicht nur die altruistische Motivation abgesprochen, sondern auch eine höhere Körperschaftsteuerschuld festgesetzt. Diese Gefahr besteht besonders bei Stiftungen, die von Gesellschaftern von Unternehmen selbst gegründet wurden. Oft stehen die Gesellschafter dann vor dem Problem, das Finanzamt überzeugen zu müssen, dass es sich bei den geleisteten Spenden nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt.

Ziel dieser Arbeit ist es, Hinweise zu geben, wie sich Unternehmensspenden im Vorhinein gestalten lassen, sodass eine verdeckte Gewinnausschüttung vermieden wird. Dabei wird der Fall zu Grunde gelegt, in dem eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung Spenden an eine gemeinnützige Stiftung leistet und diese damit besonders fördert, d. h. dass diese Spenden höher sind als Spenden an dritte Körperschaften. Die Problematik besteht auch bei anderen Körperschaften als Spender bzw. Spendenempfänger (wie z. B. Vereine), allerdings konzentriert diese Arbeit sich exemplarisch auf den oben genannten Fall. Die Eignung der Stiftung als Spendenempfängerin beim Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) bleibt dabei unberücksichtigt.

Im folgenden Kapitel werden die theoretischen Grundlagen des Sachverhalts erklärt. Die Kapitalgesellschaften, insbesondere die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Besteuerung dieser, insbesondere Körperschaftsteuer und verdeckte Gewinnausschüttung, der Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und gemeinnützige rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts werden vorgestellt. Danach wird in Kapitel 3 der Meinungsstand der Rechtsprechung, der Finanzverwaltung sowie der Literatur dargestellt, bevor daraus in Kapitel 4 steuerliche Gestaltungsüberlegungen zu Unternehmensspenden unter Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung abgeleitet werden. Es folgt ein abschließendes Fazit sowie ein Literaturverzeichnis.

⁵ vgl. Wagner, 2011, S. 1594f.

2. Theoretische Grundlagen

2.1 Kapitalgesellschaften

Ein Unternehmen kann in Deutschland in Form eines Einzelunternehmens oder in Form einer Gesellschaft existieren. Gesellschaften gibt es wiederum in zwei Arten, die ein Unternehmen allein durch eine Person oder im Zusammenschluss mehrerer Personen darstellen können. Das sind zum einen Personengesellschaften und zum anderen Kapitalgesellschaften. Im Folgenden wird nun zwischen beiden Arten unterschieden und die am häufigsten vorkommende Form der Kapitalgesellschaften, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) ⁶, vorgestellt, da die Fragestellung dieser Arbeit sich auf die Gesellschaftsform der GmbH bezieht.

Günter Wöhe definiert Personengesellschaften wie folgt:

„In Personengesellschaften finden sich mehrere natürliche Personen zur Verfolgung gemeinsamer geschäftlicher Ziele zusammen. Deshalb basieren Personengesellschaften üblicherweise auf einem engen Vertrauensverhältnis zwischen den Gesellschaftern.“ (Wöhe, 2013, S. 221)

Bei den Personengesellschaften, deren Grundtyp die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist und dessen Eigenschaften in den §§ 705 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) definiert sind, steht der persönliche Einsatz im Vordergrund⁷ und die Gesellschafter, also die Teilhaber des Unternehmens, haften grundsätzlich persönlich.⁸

Zieht man Wöhes allgemeine Definition von Kapitalgesellschaften hinzu, werden die zwei größten Unterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften deutlich: die Rechtspersönlichkeit und die Haftung.

⁶ vgl. Statistisches Bundesamt, 2015, S. 48

⁷ vgl. Klunzinger, 2012, S. 2

⁸ vgl. Thommen/Achleitner, 2012, S. 77

„Kapitalgesellschaften sind körperschaftliche Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit (juristische Personen). Für die Unternehmensverbindlichkeiten haftet die Gesellschaft (nicht die Gesellschafter) mit ihrem ganzen Vermögen.“
(Wöhe, 2013, S. 222)

Bei Kapitalgesellschaften liegt der Schwerpunkt auf dem Kapital. Zum Zeitpunkt der Gründung muss die Gesellschaft sogar per Gesetz über ein bestimmtes Mindestkapital verfügen (z. B. das Grundkapital einer Aktiengesellschaft oder das Stammkapital einer GmbH).⁹ Bei einer Kapitalgesellschaft bringen die Gesellschafter eigenes Vermögen in die Gesellschaft ein, die „als juristische Person selbständiger Träger von Rechten und Pflichten ist“ (Wöhe, 2013, S. 221).

Bei Personengesellschaften sind die Gesellschafter die Träger der Rechte und Pflichten und die Gesellschafter haften auch selbst mit ihrem Privatvermögen. Bei Kapitalgesellschaften hingegen ist die Gesellschaft selbst Trägerin der Rechte und Pflichten und die Gesellschaft haftet selbst nur mit ihrem Gesellschaftsvermögen.¹⁰ Daraus ergibt sich bei den Personengesellschaften eine Personenbezogenheit und bei den Kapitalgesellschaften eher eine Kapitalbezogenheit.¹¹

Kapitalgesellschaften treten in unterschiedlichen Formen auf. Am meisten verbreitet sind die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die Aktiengesellschaft und die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt).

Im Jahr 2013 gab es in Deutschland 544.009 Kapitalgesellschaften, wovon 518.427 (also rund 95%) Gesellschaften mit beschränkter Haftung waren. 17.542 Gesellschaften waren Unternehmergesellschaften (rund 3%). Mit einer Anzahl von 7.791 der Kapitalgesellschaften war die Aktiengesellschaft die am dritthäufigsten vorkommende Kapitalgesellschaft in Deutschland 2013 (rund 1%).¹² Daraus wird deutlich, was für eine große Bedeutung die Rechtsform der GmbH hat.

Dass sich so viele Unternehmer für die Rechtsform einer GmbH entscheiden, liegt daran, dass sich diese Gesellschaftsform besonders für kleine und mittlere Unternehmen eignet. Typischerweise wird die GmbH gewählt, wenn eine

⁹ vgl. Thommen/Achleitner, 2012, S. 77

¹⁰ vgl. Klunzinger, 2012, S. 3

¹¹ vgl. Thommen/Achleitner, 2012, S. 77

¹² vgl. Statistisches Bundesamt, 2015, S. 48

Kapitalgesellschaft gewollt ist, aber auf Grund einer geringen Unternehmensgröße oder Gesellschafteranzahl eine Aktiengesellschaft eher ungeeignet ist.¹³

Ein oder mehrere Gesellschafter können mit dem Abschluss eines notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrags eine GmbH gründen. Im Gesellschaftsvertrag ist nach § 3 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) mindestens die Firma und der Sitz der Gesellschaft, der Unternehmensgegenstand, der Betrag des Stammkapitals und die Zahl sowie die Nennbeträge der Geschäftsanteile, die jeder Gesellschafter gegen Einlage auf das Stammkapital übernimmt, anzugeben.¹⁴

Das Stammkapital einer GmbH ist das „in der Satzung festgelegte [...] Anfangsvermögen“ (Raiser/ Veil, 2015, S. 414). Dies müssen mindestens 25.000 Euro sein.¹⁵ Vor der Anmeldung der Gesellschaft zum Handelsregister muss mindestens die Hälfte des Mindeststammkapitals eingezahlt sein.¹⁶ Das Stammkapital kann in Geschäftsanteile aufgeteilt werden, deren Inhaber die Gesellschafter sind. Der jeweilige Geschäftsanteil richtet sich nach der Höhe und damit grundsätzlich nach dem Anteil ihrer Einlage am Stammkapital.¹⁷ Nach den Geschäftsanteilen richtet sich auch die Zurechnung von Gewinnen oder Verlusten.¹⁸

Die Organe der GmbH sind die Geschäftsführung und die Gesellschafterversammlung. Die Geschäftsführung hat die Leitung inne und vertritt die Gesellschaft nach außen. Die Gesellschafterversammlung ist das Entscheidungsorgan der Gesellschaft.¹⁹ Das Stimmgewicht in der Gesellschafterversammlung richtet sich nach den Geschäftsanteilen der Gesellschafter.²⁰ Nur Unternehmen, die unter das Mitbestimmungsgesetz fallen, müssen zusätzlich einen Aufsichtsrat bilden.²¹

¹³ vgl. Hueck/Windbichler, 2008, S. 193f.

¹⁴ vgl. Klunzinger, 2012, S.245f.

¹⁵ § 5 Abs. 1 GmbHG

¹⁶ § 7 Abs. 2 GmbHG

¹⁷ vgl. Raiser/Veil, 2015, S. 413-415

¹⁸ vgl. Wöhe, 2013, S. 288

¹⁹ vgl. Raiser/Veil, 2015, S. 533f.

²⁰ vgl. Wöhe, 2013, S. 228

²¹ vgl. Raiser/Veil, 2015, S.534

Zwar haften die Gesellschafter einer GmbH nur mit ihrer Geschäftseinlage, allerdings kann der Gesellschaftsvertrag beschränkte sowie unbeschränkte Nachschusspflichten bestimmen.²² Da Banken und andere Fremdkapitalgeber oft mehr Sicherheiten als das Stammkapital (z. B. in Form von Bürgschaften) verlangen, kann die Beschaffung von Fremdkapital bei einer GmbH problematisch sein. Für Eigenkapitalgeber ist diese Rechtsform auf Grund der Haftungsbeschränkung jedoch sehr attraktiv.²³

Die Haftungsbeschränkung und das vergleichsweise geringe Mindeststammkapital machen die GmbH als Rechtsform für Unternehmen so attraktiv und führen zu dem großen Anteil GmbHs an den Kapitalgesellschaften in Deutschland.

2.2 Besteuerung der GmbH

2.2.1 Überblick

Neben dem niedrigen Mindeststammkapital und der Haftungsbeschränkung ist auch die Besteuerung ein Kriterium bei der Rechtsformwahl, denn unterschiedliche Gesellschaftsformen werden auch unterschiedlich besteuert.²⁴

Da die Fragestellung dieser Arbeit am Beispiel einer GmbH analysiert wird, soll hier nun die Besteuerung der GmbH dargestellt werden. Dazu werden die wichtigsten Steuerarten, denen die GmbH unterliegt, aufgeführt und danach die Körperschaftsteuer, die Grundlage der Fragestellung dieser Arbeit ist, genauer erklärt.

Die GmbH unterliegt sowohl Ertrag- auch als Verkehrsteuern. Ertragsteuern besteuern die erzielten Erträge der GmbH, während Verkehrsteuern sich auf Vorgänge des Wirtschafts- oder Rechtsverkehrs beziehen.²⁵

Die wichtigsten Ertragsteuern, denen die GmbH unterliegt, sind die Körperschaftsteuer (KSt) mit dem Solidaritätszuschlag (SolZ) und die

²² vgl. Raiser/Veil, 2015, S. 414

²³ vgl. Wöhe, 2013, S. 288

²⁴ vgl. Wöhe, 2013, S. 230

²⁵ vgl. Grefe, 2013, S. 36

Gewerbsteuer.²⁶ Zu den wichtigsten Verkehrsteuern der GmbH zählen die Umsatzsteuer²⁷, die Grunderwerbsteuer²⁸ und die Erbschafts- und Schenkungsteuer²⁹.

2.2.2 Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer wird trotz einiger Unterschiede zur Einkommensteuer oft „Einkommensteuer der Körperschaften“ (Grefe, 2013, S. 292) genannt.

Kapitalgesellschaften, also auch die GmbH, unterliegen im Regelfall gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG einer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Es werden also sowohl inländische als auch ausländische Einkünfte erfasst.³⁰ Mit Regelfall ist gemeint, dass die Gesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland, also in Deutschland, hat.³¹ Der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen nach § 2 Nr.1 KStG alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften i. S. d. § 49 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, unterliegen der beschränkten Körpersteuerpflicht mit ihren inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug gemäß §§ 43, 50a EStG vorzunehmen ist.³²

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG ist das zu versteuernde Einkommen die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer. Das zu versteuernde Einkommen definiert sich nach den Vorschriften des § 8 Abs. 1 KStG vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25 KStG.³³ Zur Ermittlung des Einkommens sind demnach die Vorschriften des EStG anzuwenden, es sei denn, diese betreffen nur natürliche Personen oder sind durch eigene Regelungen im KStG ersetzt.³⁴

²⁶ vgl. Verspray, 2014, S. 261

²⁷ vgl. Klunzinger, 2012, S. 281

²⁸ vgl. Verspray, 2014, S. 266

²⁹ vgl. Verspray, 2014, S. 263

³⁰ § 1 Abs. 2 KStG

³¹ § 1 Abs. 1 KStG

³² § 2 Nr. 2 KStG

³³ § 7 Abs. 2 KStG

³⁴ vgl. Zenthöfer/Leben, 2010, S. 20

Nach § 7 Abs. 3 Satz 1 KStG ist die Körperschaftsteuer eine Jahressteuer. Das heißt, dass nach dem Ablauf eines Kalenderjahres das im Besteuerungszeitraum bezogene Einkommen veranlagt wird.³⁵ „Veranlagungs- und Bemessungszeitraum entsprechen dem Kalenderjahr.“ (Grefe, 2013, S. 301) Hat eine Gesellschaft ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, gilt der Gewinn nach § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Einkommens bzgl. der Körperschaftsteuer ist der Gewinn bzw. Verlust laut Steuerbilanz bzw. Jahresüberschuss/ -fehlbetrag laut Handelsbilanz korrigiert nach § 60 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung. Dem werden verschiedene Beträge hinzugerechnet bzw. abgezogen (siehe Tabelle).

Kürzungen	
-	offene Einlagen i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG (z.B. Einzahlungen in das Stammkapital)
-	verdeckte Einlagen gemäß § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG
-	Erstattung nicht abziehbarer Steuern einschließlich Nebenleistungen (Umkehrschluss von § 10 Nr. 2 KStG)
-	steuerfreie Einnahmen (z.B. Investitionszulagen nach § 13 InvZulG oder nach § 3 EStG)
und weitere (siehe R 29 Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR))	
Hinzurechnungen	
+	offene Gewinnausschüttungen gemäß § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG
+	verdeckte Gewinnausschüttungen gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
+	nicht abzugsfähige Steuern einschließlich Nebenleistungen gemäß § 10 Nr. 2 EStG
+	festgesetzte Geldstrafen oder Geldbußen gemäß § 10 Nr. 3 KStG
+	die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen gemäß § 10 Nr. 4 KStG
+	die insgesamt geleisteten Spenden gemäß § 9 Abs. 2 KStG
und weitere (siehe R 29 KStR)	
=	steuerlicher Gewinn

Tabelle: Schema Gewinnermittlung Körperschaftsteuer³⁶

³⁵ § 31 Abs. 1 KStG i. V. m. § 25 Abs. 1 EStG

³⁶ eigene Darstellung, vgl. Alber, 2014, S. 19f.

Das Ergebnis dieser Kürzungen und Hinzurechnungen ist der steuerliche Gewinn. Vom steuerlichen Gewinn werden wiederum abzugsfähige Spenden gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und ein eventueller festgestellter Verlust gemäß § 10d EStG i. V. m. § 8c KStG abgezogen. Aus dieser Berechnung ergibt sich das zu versteuernde Einkommen der Gesellschaft.³⁷ Das genaue Schema der Ermittlung findet sich in R 29 KStR.

Die Körperschaftsteuer besteuert nach einem proportionalen Tarif, d. h. die Körperschaftsteuer steigt proportional mit dem Einkommen. Nach § 23 Abs. 1 KStG beträgt der Steuersatz 15 % und wird auf das zu versteuernde Einkommen angewandt. Zusätzlich wird – wie bei der Einkommensteuer – ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % auf die festgesetzte Körperschaftsteuer erhoben.³⁸ So ergibt sich eine Körperschaftsteuerbelastung von 15,8525 % (15 % KSt + 5,5 % SolZ von 15 % = 15 % + 0,8525 %).

Verschiedene Vereinigungen und Gesellschaften, wie zum Beispiel die Deutsche Bundesbank, gemeinnützige Stiftungen oder politische Parteien sind von der Körperschaftsteuer befreit.³⁹ Für die GmbH-Besteuerung ist dort die gemeinnützige GmbH (gGmbH) relevant. GmbHs, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken i. S. d. §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung (AO) dienen, sind nach § 5 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Nur ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. d. 14 § AO dieser Gesellschaften wird besteuert.⁴⁰

Die GmbH kann ihren Gewinn am Ende der Periode entweder thesaurieren und dem Betriebsvermögen zuführen oder ihn an die Gesellschafter ausschütten.⁴¹ Wird der Gewinn (teilweise) an die Gesellschafter der GmbH ausgeschüttet, fällt für die Gesellschafter Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % an⁴², auf die wiederum 5,5 % Solidaritätszuschlag erhoben werden.⁴³ Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer ist die volle Bardividende. Die Abgeltungsteuer i. S. d.

³⁷ vgl. Alber, 2014, S. 19f.

³⁸ vgl. Haberstock/Breithecker/Klapdor, 2013, S.76f.

³⁹ § 5 KStG

⁴⁰ § 5 Nr. 9 Satz 2 KStG

⁴¹ vgl. von Düsterlho/Küster-Simic, 2015, S. 6

⁴² § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG

⁴³ § 3 Solidaritätszuschlaggesetz

§ 32d EStG wird dabei nicht beachtet, wenn die Gesellschaftsanteile sich im Privatvermögen des Gesellschafters befinden. Wenn die Anteile im Betriebsvermögen sind, wird das Teileinkünfteverfahren der Anteilseigner i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG ebenfalls außer Acht gelassen.⁴⁴

Jedoch unterliegt sowohl der thesaurierte als auch der ausgeschüttete Gewinn der Körperschaftsteuer. Denn in der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens werden ausgeschüttete Gewinne wieder hinzugerechnet.⁴⁵

2.2.3 Verdeckte Gewinnausschüttung

Die offene Gewinnausschüttung stellt den regulären und leichter nachvollziehbaren Fall dar. Nach dem Beschluss über die Gewinnverwendung der Gesellschafterversammlung werden die jeweiligen Gewinnanteile an die GmbH-Gesellschafter ausgezahlt.⁴⁶

Das Konstrukt der verdeckten Gewinnausschüttung ist hingegen komplexer. Zwar wird der Begriff „verdeckte Gewinnausschüttung“ (vGA) in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG verwendet und in § 38 KStG angenommen, trotzdem gibt es weder im KStG noch im EStG eine Definition dazu.⁴⁷

Nach den R 36 KStR ist eine vGA „eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. [...] Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist auch dann gegeben, wenn die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft zugunsten einer nahestehenden Person erfolgt.“ (R 36 Abs. 1 KStR) Diese Definition besteht grundsätzlich so schon seit einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH), der höchsten Instanz der Finanzgerichtsbarkeit in der Bundesrepublik Deutschland, vom

⁴⁴ vgl. von Düsterlho/Küster-Simic, 2015, S. 11

⁴⁵ § 8 Abs. 3 KStG

⁴⁶ vgl. Springer Gabler Verlag, Stichwort „Gewinnausschüttung“

⁴⁷ vgl. Zenthöfer/Leben, 2010, S. 53

22. Februar 1989.⁴⁸ Bis heute wurden aber in zahlreichen Urteilen und Beschlüssen der Finanzgerichte (FG) und in den Richtlinien der Finanzverwaltung weitere Details und Tatbestandsvoraussetzungen definiert. In den Kapiteln 3 und 4 dieser Arbeit wird darauf näher eingegangen.

Grundsätzlich lassen sich aber zum Gedankenkonstrukt der vGA Beispiele zur Erklärung und zu den Auswirkungen einer vGA auf der Gesellschafts- und Gesellschafterebene darstellen.

Eine Vermögensminderung, die aus dem Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist zum Beispiel die Zahlung eines überhöhten Gehalts für einen Gesellschafter-Geschäftsführer. Zahlt eine GmbH so ein überhöhtes Gehalt, ist anzunehmen, dass man das Gehalt an einen Geschäftsführer, der kein Gesellschafter ist, nicht gezahlt hätte. Das Gehalt wurde höher angesetzt, weil es den Gewinn der Gesellschaft und somit das zu versteuernde Einkommen mindert. Das prüfende Finanzamt vermutet dann, dass die Gesellschaft dadurch Körperschaftsteuer sparen möchte. Ob ein Gehalt überhöht ist, wird meistens im Vergleich mit einer weiteren Gesellschaft (Drittvergleich) geprüft.⁴⁹ Bei einem Drittvergleich werden die Gehälter der Geschäftsführer vergleichbarer Unternehmen (z. B. vergleichbar in Größe, Umsatzstärke, Region) zum Vergleich herangezogen. Ist das Ergebnis dieses Vergleichs, dass das gezahlte Gehalt um eine bestimmte Summe zu hoch ist, wird diese Summe dem bilanziellen Gewinn durch das prüfende Finanzamt hinzugerechnet. Dadurch steigt die Körperschaftsteuerschuld. Auf der Ebene des Gesellschafters wird diese Summe vom Einkommen aus nicht selbständiger Arbeit i. S. d. § 19 EStG, das er als Gehalt als angestellter Geschäftsführer bezogen hat, umqualifiziert zu Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG und dann mit der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % plus 5,5% SolZ besteuert.

⁴⁸ vgl. BFH-Urteil v. 22. Februar 1989, BStBl II 1989, 631

⁴⁹ vgl. Grefe, 2013, S. 309

Ein weiteres Beispiel wäre der Verkauf eines Wirtschaftsgutes an einen Gesellschafter zu einem im Drittvergleich zu niedrigem Preis. Dies stellt eine verhinderte Vermögensmehrung dar. Der Betrag, um den der Verkaufspreis die üblichen Preise unterschreitet, ist eine vGA.⁵⁰

Da es in dem dieser Arbeit zugrunde gelegten Fall um die Spende einer GmbH an eine gemeinnützige Stiftung geht, wird im Weiteren nur die Vermögensminderung genannt (nicht die verhinderte Vermögensmehrung).

In der Praxis stellt die Qualifizierung als verdeckte Gewinnausschüttung ein oft diskutiertes Problem dar.⁵¹ Verschiedene Aufwendungen der Gesellschaft werden entweder vom zuständigen Finanzamt anerkannt bzw. in ihrer Höhe anerkannt oder als vGA behandelt, sodass sich die zu zahlende Körperschaftsteuer erhöht.

Für die Steuergestaltung gibt es jedoch nach § 89 Abs. 2 AO die Möglichkeit, eine sog. verbindliche Auskunft beim zuständigen Finanzamt einzuholen. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann das Finanzamt zu einem geplanten Sachverhalt Stellung nehmen. Diese verbindliche Auskunft ist dann ein Verwaltungsakt, d.h. dass die Aussage für das Finanzamt bindend ist, wenn der Steuerpflichtige den Sachverhalt antragsgemäß verwirklicht.⁵²

Übertragen auf den Sachverhalt, in dem eine GmbH an eine gemeinnützige Stiftung spendet, bedeutet das, dass die GmbH unter präziser Darstellung der geplanten Spende die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO beantragen kann. Das Finanzamt kann in dieser dazu Stellung nehmen, ob es die Spende unter den im Antrag beschriebenen Voraussetzungen anerkennen würde oder darin eine vGA sieht. Zwar können die Kosten für eine verbindliche Auskunft je nach Gegenstands- oder Zeitwert recht hoch sein⁵³, dennoch lohnt sich die Auskunft in Bezug auf eventuell unvorhergesehene oder vermeidbare Steuerbelastungen.

⁵⁰ vgl. von Düsterlho/ Küster-Simic, 2015, S. 8f.

⁵¹ vgl. Wagner, 2011, S. 1594

⁵² vgl. Krefz, 2005, S. 143ff.

⁵³ vgl. § 89 Abs. 3 bis 5 AO

2.3 Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr.2 KStG unter dem Vorbehalt des § 8 Abs. 3 KStG

Der Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG ist eine oft diskutierte Frage bezüglich einer vGA. Zuwendungen, also Spenden und Mitgliedsbeiträge, sind demnach zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 KStG begrenzt abzugsfähig. Bei den begünstigten Zwecken handelt es sich um gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke.

Nur begrenzt abzugsfähig sind diese dadurch, dass man maximal eine Summe, die der Höhe von entweder 20 Prozent des Einkommens oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter entspricht, abziehen darf. Gemäß R 47 Abs. 3 KStR sind die Ausgaben, wenn es ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gibt, im Wirtschaftsjahr zu ermitteln. Dabei ist bei der Berechnung des Höchstbetrags auf das Einkommen des Veranlagungszeitraumes bzw. die Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter des Kalenderjahres abzustellen.⁵⁴ Als Einkommen i. S. d. § 9 Abs. 2 Satz 1 KStG gilt das Einkommen vor Abzug sämtlicher Spenden und vor Abzug des Verlustabzugs i. S. d. § 10d EStG.⁵⁵ Nach § 9 Abs.1 Nr. 2 Satz 9 und 10 KStG können aber abziehbare Aufwendungen i. S. d. Satzes 1, also auch Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke, die die Höchstbeträge überschreiten, im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen abgezogen werden. Dazu gilt entsprechend § 10d Abs. 4 EStG, d. h. dass dieser „Spendenvortrag“ vom zuständigen Finanzamt gesondert festzustellen ist.

Der Spendenabzug ist unter dem Vorbehalt des § 8 Abs. 3 KStG möglich. Da es in dem Fall des Spendenabzugs um eine Ausgabe geht, sind die Sätze 1 und 2 relevant. Satz 1 besagt, dass es bei der Gewinnermittlung bzgl. der Körperschaftsteuer irrelevant ist, wie das Einkommen verteilt wird. Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen werden – wie in der Tabelle in Kapitel 2.2.2 dargestellt – dem bilanziellen Gewinn wieder hinzugerechnet, um zum steuerlichen

⁵⁴ R 47 Abs. 4 KStR

⁵⁵ vgl. Zenthöfer/Leben, 2010, S. 23

Gewinn zu gelangen. Das bedeutet für den Spendenabzug, dass Zuwendungen, die als verdeckte Gewinnausschüttung gesehen werden, nicht abziehbar sind.

Der Vorwurf eines prüfenden Finanzamtes, die Spende einer GmbH an eine gemeinnützige Stiftung sei eine verdeckte Gewinnausschüttung, kommt in der Praxis häufig vor.⁵⁶ Das ist für die Unternehmen insofern von Nachteil, als sie die in guter Absicht geleistete Zuwendung nicht von der Körperschaftsteuer absetzen können. Das ist problematisch, da dann eigentlich vom Staat geförderte Engagements, wie das Spenden an gemeinnützige Stiftungen, nicht mehr gefördert werden, obwohl die Absicht der spendenden GmbH altruistisch ist.

Ziel der Steuerberatung ist es in dem Fall, das Spendenverhalten so zu gestalten, dass das Finanzamt eine solche Spende nicht als verdeckte Gewinnausschüttung ansieht.

Bei der Entscheidung, ob es sich bei einer Spende um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt, wird immer das Gesamtbild geprüft. Es gibt zwar einzelne Kriterien, die eine verdeckte Gewinnausschüttung charakterisieren (siehe Kapitel 2.2.3), aber diese Kriterien werden immer im Gesamtbild bewertet.⁵⁷ Ein Kriterium allein kann eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht charakterisieren. Welche Kriterien das sind und wie diese von der Rechtsprechung, Finanzverwaltung und in Kommentierungen gesehen werden, wird in den Kapiteln 3 und 4 dargestellt.

Zuvor soll allerdings im folgenden Kapitel noch die gemeinnützige Stiftung an sich und als Spendenempfängerin vorgestellt werden, um den Fall der Spende einer GmbH an eine gemeinnützige Stiftung nachvollziehbar zu machen.

⁵⁶ vgl. Wagner, 2011, S. 1594

⁵⁷ vgl. z.B. FG Hamburg vom 12. Dezember 2007, Az. 6 K 131/06, EFG 2008, 634

2.4 Gemeinnützige Stiftungen

Rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts sind gesetzlich in den §§ 80 bis 88 BGB definiert. Darüber hinaus gibt es noch andere Stiftungen, die hier aber außer Acht bleiben sollen. Für gemeinnützige Stiftungen finden sich des Weiteren Vorschriften in der Abgabenordnung in den §§ 14 und 51 bis 68 AO. Da das Stiftungsrecht nicht umfassend bundeseinheitlich geregelt ist, sind auch die einzelnen Ländergesetze relevant.⁵⁸

Eine Stiftung ist eine juristische Person. Im Gegensatz zu anderen juristischen Personen kann sie aber keine Mitglieder bzw. Gesellschafter haben. In der Stiftung wird Vermögen dauerhaft gebunden, das einem bestimmten Stiftungszweck gewidmet ist. Da eine Stiftung meist auf Dauer angelegt ist, muss auch das Stiftungsvermögen grundsätzlich erhalten werden.⁵⁹ Des Weiteren gibt es sog. „Verbrauchsstiftungen“ die auf einen bestimmten Zeitraum angelegt werden und nach Aufbrauchen des Kapitals aufgelöst werden.⁶⁰ Hier soll es aber weiterhin um die „klassische“ Form der Stiftung auf Dauer gehen.

Die Erfüllung des Stiftungszwecks ist die Grundlage jeder Stiftung. Der Stiftungszweck bestimmt, „was mit den Mitteln der Stiftung getan werden soll und darf“ (Meyn/Richter/Koss, 2009, S. 94). Bei der Gründung der Stiftung wird er im sog. Stiftungsgeschäft und somit auch in der Satzung festgesetzt.⁶¹ Solange der Zweck das Gemeinwohl nicht gefährdet, kann eine gemeinnützige Stiftung zu jedem Zweck errichtet werden.⁶² Stiftungen bedürfen der Anerkennung durch die staatliche Stiftungsaufsicht.⁶³

Das Stiftungsvermögen soll im Normalfall Erträge zur Verwendung für den Stiftungszweck generieren.⁶⁴ Gesetzlich ist kein Mindestkapital für das Stiftungsvermögen vorgegeben. Gemäß § 80 Abs. 2 BGB muss allerdings die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheinen. Durch die Stiftungsaufsicht wird also geprüft, ob die Mittel für die geplanten Zwecke

⁵⁸ vgl. Wigand et al., 2015, S. 16

⁵⁹ vgl. Wigand et al., 2015, S. 15

⁶⁰ vgl. Wigand et al., 2015, S. 21

⁶¹ §§ 81, 85 BGB

⁶² § 80 Abs. 2 BGB

⁶³ § 80 Abs. 1 BGB

⁶⁴ vgl. Meyn/Richter/Koss, 2009, S. 98

ausreichen. In der Praxis werden von den Stiftungsbehörden mindestens zwischen 25.000 und 60.000 Euro als Stiftungsvermögen gefordert.⁶⁵ Das Stiftungsvermögen soll grundsätzlich erhalten werden, für die Tätigkeiten der Stiftungen dürfen demnach im Normalfall nur die Erträge, nicht das Vermögen selbst verwendet werden.⁶⁶

Gemeinnützige Stiftungen verfolgen ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (und damit steuerbegünstigte Zwecke) i. S. d. §§ 52 bis 54 AO⁶⁷, wie es auch für den Spendenempfänger für die Abzugsfähigkeit einer Spende nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 gefordert ist. Ratsam ist es, sich möglichst genau an der Mustersatzung für Vereine, Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, geistliche Genossenschaften und Kapitalgesellschaften (Anlage 1 zu § 60 AO) zu orientieren. Denn die dort aufgeführten Festlegungen müssen in der Satzung einer gemeinnützigen Stiftung enthalten sein.⁶⁸

Da gemeinnützige Stiftungen dem Gemeinwohl dienen, sind sie grundsätzlich von der Körperschaftsteuer⁶⁹ und der Gewerbesteuer⁷⁰ befreit. Des Weiteren bestehen Steuervergünstigungen bei der Umsatz- und Grundsteuer.⁷¹ Diese Steuerbefreiungen bzw. -begünstigungen gelten jedoch nicht für alle Teile der Stiftung. Die Tätigkeiten gemeinnütziger Stiftungen lassen sich in vier Sphären aufteilen: Zweckbetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Vermögensverwaltung und ideeller Bereich. Der ideelle Bereich besteht aus der Mittelverwendung zur „originären Erfüllung des Stiftungszwecks“ (Wigand et al., 2015, S. 119) und den Spenden und Zustiftungen o. Ä. als Einnahmen. Die Tätigkeiten, die der Ausübung des Stiftungszwecks dienen, sind der Zweckbetrieb. Unter Vermögensverwaltung versteht man die Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb definiert sich steuerrechtlich nach § 14 AO. Wenn eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden, betrieben wird, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn die Tätigkeit über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Eine

⁶⁵ vgl. Knoop, 2013, S. 59 f.

⁶⁶ vgl. Meyn/Richter/Koss, 2009, S. 99

⁶⁷ vgl. Götz/Pach-Hanssenheimb, 2014, S. 52

⁶⁸ § 60 Abs. 1 Satz 2 AO

⁶⁹ § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG

⁷⁰ § 3 Nr. 6 Gewerbesteuergesetz (GewStG)

⁷¹ vgl. Wigand et al., 2015, S. 20

Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich. Ist dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb i. S. d. §§ 65 bis 68 AO, das heißt er dient nicht der Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks oder der Zweck kann nicht nur auf diese Weise verwirklicht werden, ist dieser Bereich gemäß § 64 Abs. 1 AO steuerpflichtig. Die anderen Sphären sind teilweise steuerbefreit bzw. -begünstigt.⁷² Diese Befreiungen und Begünstigungen sind auch für die Rolle der gemeinnützigen Stiftung als Spendenempfängerin relevant, da der Gesetzgeber diese für den Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG voraussetzt.

In Deutschland gab es Ende 2014 20.784 rechtsfähige Stiftungen, von denen rund 95 % gemeinnützige Zwecke verfolgen.⁷³ Es gibt also knapp 20.000 potentielle Spendenempfänger, für deren Unterstützung durch Spenden der Staat ermöglicht hat, dass man diese Spenden als Abzugsposten steuerlich geltend machen kann. Privatpersonen können die Spenden (begrenzt) von der Einkommensteuer absetzen.⁷⁴ Körperschaften können die Spenden (begrenzt) von der Körperschaftsteuer absetzen.⁷⁵ Auch bei der Gewerbesteuer sind Spenden an gemeinnützige Stiftungen steuerlich abzugsfähig.⁷⁶ Begrenzt abzugsfähig bezieht sich dabei auf die in Kapitel 2.3 schon genannte Grenze von entweder 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.⁷⁷ Diese Grenze wurde im Rahmen des seit 01.01.2007 geltenden „Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ für alle Zuwendungen (Spenden, Zustiftungen) an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, also auch insbesondere gemeinnützige Stiftungen, erhöht. Diese Neuerung führt seit 2007 zu einer „deutlichen Belebung des gemeinnützigen Sektors, zur Stärkung der Vermögensausstattung gemeinnütziger Stiftungen und zum Anstieg der gemeinnützigen Stiftungsgründungen“ (Wigand et al., 2015, S. 126). Damit konnte also die Bedeutung der gemeinnützigen Stiftung als Spendenempfängerin gestärkt werden, sodass Bürger und Unternehmen weiter motiviert sind, zu spenden.

⁷² vgl. Wigand et al., 2015, S. 119 ff.

⁷³ vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, 2015, S. 1

⁷⁴ § 10b Abs. 1 EStG

⁷⁵ § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

⁷⁶ § 9 Nr. 5 GewStG

⁷⁷ § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

Durch die Gefahr, dass das Finanzamt Prüfung der Steuererklärung einer GmbH eine solche geleistete Zuwendung als verdeckte Gewinnausschüttung ansehen könnte, werden Spenden bzw. die Motivation zu spenden gehindert.

Für den Spendenabzug einer GmbH nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, sind zwei Bedingungen zu erfüllen: Es darf sich nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 KStG handeln; und die Spenden müssen zu Gunsten der Förderung gemeinnütziger Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO geleistet werden. Handelt es sich bei der Spendenempfängerin um eine inländische gemeinnützige Stiftung – wie im dieser Arbeit zu Grunde gelegten Fall – ist die Eignung der Spendenempfängerin eindeutig gegeben. Denn die Gemeinnützigkeit von Stiftungen wird in Deutschland per Bescheid durch das zuständige Finanzamt gesondert festgestellt. Liegt ein solcher Feststellungsbescheid vor ist die Eignung als Spendenempfängerin für den Spendenabzug bei Zuwendenden geklärt.

Fraglich ist oft die erste Bedingung: dass eine verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschlossen werden kann. Im Folgenden soll dazu die Meinung der Rechtsprechung (Urteile/Beschlüsse mit der Streitfrage, ob Spenden einer GmbH an eine gemeinnützige Körperschaft einer vGA entsprechen), der Finanzverwaltung (Verwaltungsvorschriften) und der einschlägigen Literatur (Kommentierungen) hierzu analysiert werden.

3. Meinungsstand der Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur

3. 1 Ansicht der Rechtsprechung

3.1.1 Urteil des FG Hamburg vom 12. Dezember 2007: VGA und Stiftungsleistungen⁷⁸

Die finanzrichterliche Entscheidung, die am besten zu dem Sachverhalt dieser Arbeit passt, betrifft zwei GmbHs, die die von ihnen selbst und ihrem beherrschenden Geschäftsführer (hält mehr als 50 % der Geschäftsanteile) gegründete Stiftung mit einem hohen Vermögensstock ausstatteten. Die Stiftung darf gemäß § 2 Abs. 3 ihrer Satzung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren. Vom Finanzamt, dem Beklagten, wurde der Spendenabzug überwiegend versagt. Die Differenz zwischen den an die „eigene“ Stiftung geleisteten Spendenvolumen und dem üblichen Spendenvolumen wurde vom Finanzamt als vGA qualifiziert.

Das Gericht lehnt die Klagen der beiden GmbHs gegen diese Entscheidung als unbegründet ab.

Nach der Auffassung des Gerichts liegt eine gesellschaftliche Veranlassung vor, da die Stiftung als eine dem Stifter nahestehende Person einen Vermögensvorteil erhält:

„Die Stiftung ist eine dem Gesellschafter A (tatsächlich) nahestehende Person. [...] Die Zuwendungen stellen sich als Folge dieses Näheverhältnisses dar. Die Stiftung wird von dem Gesellschafter A geprägt. Deutlich wird dies an dem Stiftungsnamen ("A Stiftung") und der Stiftungsorganisation (Besetzung des Vorstands; Mittelverwendung i.S.d. § 58 Nr. 5 AO [a. F.] gemäß § 2 Abs. 3 der Satzung zugunsten der Familie A) und dem darin zum Ausdruck kommenden persönlichen Stiftungsinteresse des Gesellschafter A. [...] Zudem hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter ähnlich hohe Spenden einer anderen gemeinnützigen Einrichtung nicht gewährt. Dies wird durch den Fremdspendenvergleich indiziert.

⁷⁸ Az. 6 K 131/06, EFG 2008, 634

Denn die Stiftungsleistungen weichen von dem üblichen Spendenverhalten der Klägerinnen ab und begünstigen die Stiftung im Vergleich zu anderen Zuwendungsempfängern.“

Des Weiteren gereichten die Zuwendungen auch zu einem sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bei dem Gesellschafter A:

„Denn der Gesellschafter erlangt einen - mittelbaren - Vorteil i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG dadurch, dass die ihm nahe stehende Stiftung aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht (vgl. BFH-Urteil vom 25. Mai 2004 VIII R 4/01, BFHE 207, 103, m.w.N.; FG Köln, Urteil vom 23. August 2006 13 K 288/05, EFG 2006, 1932, DStRE 2007, 226, nrkr.).“

3.1.2 Beschluss des BFH vom 10. Juni 2008: Rechtsfragen ausreichend geklärt⁷⁹

In der Nachverhandlung des oben vorgestellten Urteils erging vom BFH der Beschluss, dass die Rechtsfragen zur Abgrenzung von Spendenabzug und verdeckter Gewinnausschüttung ausreichend geklärt seien.

Mit dem nicht veröffentlichten Beschluss BFH/NV 2008, 988 vom 19. Dezember 2007 (siehe 3.1.3) sei entschieden, „dass in einer mit dem Streitfall vergleichbaren Konstellation die gemeinnützige Organisation (als Empfängerin der Zuwendung) als nahestehende Person zum Gesellschafter (der leistenden Kapitalgesellschaft) im Sinne der Rechtsprechung zur vGA anzusehen ist. Man werde dann von einer vGA ausgehen können, wenn nach den besonderen Umständen des Einzelfalls ein besonderes Näheverhältnis zum Begünstigten vorliege.“

⁷⁹ Az. I B 19/08, BFH/NV 2008, 1704

3.1.3 Beschluss des BFH vom 19. Dezember 2007: Spenden an Kirche⁸⁰

Der Beschluss vom 19. Dezember 2007 bezieht sich auf das Urteil des FG Köln vom 23. August 2006⁸¹. Dort stritten die Beteiligten darüber, ob die über Jahre gleichbleibenden Spenden einer GmbH an evangelische Kirchengemeinden, in denen der beherrschende Gesellschafter seit vielen Jahren Mitglied war, als vGA anzusehen sind. Das Finanzamt, der Beklagte, hatte die Zuwendungen in den Streitjahren 2000 und 2001 als vGA behandelt

Das FG urteilte in dem Fall, dass die Klage der GmbH unbegründet sei und die Zuwendungen als vGA anzusehen seien. Auch hier wurde auf einen Fremdspendenvergleich abgestellt. Um die Bevorzugung der einen Empfängerin herauszustellen, „muss es sich dabei aber um eine dem absoluten Betrag nach wesentliche und über mehrere Jahre verstetigte Bevorzugung eines dem beherrschenden Gesellschafter zumindest ideell nahestehenden Empfängers handeln.“

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer passe das Spendenverhalten der Ertragslage der Gesellschaft an.

„Die Spenden müssen sich demnach im Rahmen dessen halten, was nach der Größenordnung und der finanziellen Situation des Unternehmens vertretbar erscheint (so zutreffend: Krämer in Dötsch/Jost/Pung/ Witt, KStG, § 9 n. F. Rz. 122, unter Hinweis auf das BGH-Urteil vom 6. Dezember 2001 1 StR 215/01, BGHSt 47, 187). Wird dieser Handlungsspielraum durch einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer überschritten, so begründet dies im Falle eines ihm nahe stehenden Empfängers die Vermutung, dass mit der Hintenanstellung der Interessen der KapG eine sachwidrige Bevorzugung seiner persönlichen Präferenzen einhergeht.“

Die Einseitigkeit der Spendenausrichtung wird auch als Indiz dafür gewertet, dass der Gesellschafter den Wert auf die Bekenntniszugehörigkeit legte und nicht auf allgemein-altruistische Zwecke.

⁸⁰ Az. I R 83/06, BFH/NV 2008, 988

⁸¹ Az. 13 K 288/05, EFG 2006, 1932

„Diese einseitige Ausrichtung auf die Religionsgemeinschaft des Mehrheitsgesellschafters zeigt deutlich, dass die Klgin. mit den Zuwendungen nicht in erster Linie ihrer gesellschaftlichen Verantwortung gerecht werden, sondern der Bekenntniszugehörigkeit des Anteilseigners Rechnung tragen wollte.“

Der BFH hat die Revision dieses Verfahrens abgewiesen und somit das Urteil des FG Köln bestätigt.

Als Leitsatz wurde vom BFH zu dem Beschluss vom 19. Dezember 2007 herausgegeben, dass Spenden einer Kapitalgesellschaft an eine Kirchengemeinde vGA sein können, „wenn sie durch ein besonderes Näheverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Gesellschafter der spendenden Kapitalgesellschaft veranlasst sind. Ob dies der Fall ist, muss anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls beurteilt werden.“

Es können also kaum pauschale Regeln in Bezug auf Spenden einer Kapitalgesellschaft an eine Kirche gegeben werden und die Entscheidung ist immer vom Gesamtbild abhängig.

3.1.4 Urteil des FG Bremen vom 8. Juni 2011: Spende für Kirchenbau⁸²

Die Beteiligten im Fall des FG Bremen stritten über die Abzugsfähigkeit von Spenden der Klägerin, einer GmbH, an eine in Rom, Italien, registrierte Vereinigung für den Bau einer russisch-orthodoxen Kirche. Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH war nicht Mitglied der russisch-orthodoxen Kirche. Zwar ist im ursächlichen Rechtsstreit nicht ein Näheverhältnis des Gesellschafters zur Spendenempfängerin der Streitpunkt, sondern ob sich die im Ausland ansässige Kirchengemeinschaft als Spendenempfängerin für den Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG eignet, dennoch werden auch Charakteristika einer Spende als vGA diskutiert.

⁸² Az. 1 K 63/10 (6), juris

Die vom Finanzamt vorgeworfene vGA wurde durch das Gericht abgelehnt. Auch ein bestehendes Näheverhältnis vom Gesellschafter zur Spendenempfängerin sah das FG nicht als gegeben.

Eine Mitgliedschaft in der begünstigten Vereinigung hat in Bezug auf die Bewertung eines Näheverhältnisses keine ausschlaggebende Bedeutung, ist aber ein wichtiger Faktor des Gesamteindrucks:

„Auch wenn die Mitgliedschaft des Gesellschafters in der geförderten Institution nicht alleiniges ausschlaggebendes Indiz für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ist, so kommt einer Mitgliedschaft doch erhebliche Bedeutung zu (vgl. Urteil des FG Hamburg vom 12.12.2007 6 V 131/06, EFG 2008, 634; Urteil des FG Baden-Württemberg vom 30.07.1998 6 V 38/97; Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 16.06.1999 I 338/96, EFG 2000, 193; Urteil des FG Köln vom 23.08.2006 13 K 288/05, a.a.O.)“

Eine bloße ideelle Nähe zur Spendenempfängerin ist kein Grund für eine gesellschaftliche Veranlassung, da gewöhnlich niemand an völlig fremde bzw. nicht nahestehende Organisationen spendet:

„Eine bloße ideelle Nähe sagt hingegen noch nichts über die gesellschaftliche Veranlassung aus. Da niemand einer ihm fremden Organisation Spenden zuwendet, wird letztlich jede Spende durch eine entsprechende Nähe mitveranlasst sein.“

Zuwendungen im Rahmen eines normalen Spendenverhaltens oder einmalige Zuwendungen, die der Vermögenslage der Gesellschaft entsprechen, sind kein Indiz für ein Näheverhältnis.

„Allerdings sind Zuwendungen, die im Rahmen eines normalen Spendenverhaltens liegen oder die einmalige, im Hinblick auf die Vermögens- und Ertragslage des Spenders adäquate Zuwendungen darstellen, grundsätzlich nicht geeignet, ein besonderes Näheverhältnis aufzuzeigen (vgl. Urteil des FG Köln vom 23.08.2006 13 K 288/05, a.a.O.). [...] So geht auch das FG Köln zu Recht davon aus, dass der Einmaligkeit einer Spende regelmäßig die Beweiseignung für ein Näheverhältnis fehlt (vgl. FG Köln, a.a.O.). [...] Diese Argumentation würde dazu führen, dass jede Erstspende regelmäßig ein Näheverhältnis begründen und damit zur Versagung des

Spendenabzuges führen würde, weil dies gerade ein abweichendes Spendenverhalten darstellt.“

In diesem Urteil wurde ein Grundsatz genannt, der vielen Spendern beim Spendenabzug helfen kann: Zuwendungen gehen immer mit einer gewissen ideellen Nähe einher, da im Spendenfall Zwecke unterstützt werden sollen, die vom Spender selbst als unterstützenswert erachtet werden.

Der Vollständigkeit halber ist hier die Nachverhandlung des Urteils vor dem BFH zu nennen. Der BFH urteilte, dass das Urteil des FG Bremen aufzuheben sei. Der Grund dafür ist allerdings die Eignung der Spendenempfängerin i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Ob die Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, lässt der Senat des BFH in dem Urteil offen.

3.2 Ansicht der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat die Ansicht der Rechtsprechung übernommen. Die Definition einer vGA in R 36 Abs. 1 der KStR beruht hauptsächlich auf einem Urteil des BFH vom 22. Februar 1989 (Az. I R 44/85, BStBl. II 1989, 475) und vom 1. Dezember 1989 (Az. I R 73/85, BStBl. II 1989, 522).⁸³ Diese wurde im Kapitel 2.2.3 zitiert. Interessant ist nun, wie die Verwaltungsvorschriften (hier die KStR) die einzelnen Tatbestandsmerkmale der vGA definieren. Denn auf die einzelnen Merkmale kommt es in der Bewertung der Gesamtsituation und damit in der Bewertung einer Spende als vGA an.⁸⁴ Definitionen in Bezug auf die Spende einer GmbH an eine gemeinnützige Stiftung finden sich in den Körperschaftsteuerrichtlinien allerdings nur für die Veranlassung aus dem Gesellschafterverhältnis und das Nahestehen zu einem Gesellschafter.

Eine Spende an eine gemeinnützige Stiftung wird als aus dem Gesellschafterverhältnis veranlasst gesehen, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer die Aufwendung gegenüber einem Nicht-

⁸³ vgl. HHR/Wilk, § 8, Anm. 100

⁸⁴ vgl. z. B. FG Köln, 23. August 2006, EFG 2006, 1932

Gesellschafter unter gleichen Umständen nicht gewährt hätte. Dazu ist auf einen Fremdvergleich abzustellen.⁸⁵

Bei Unternehmensspenden wird dafür regelmäßig auf einen Fremdspendenvergleich abgestellt. Das heißt, die Spende an die gemeinnützige Stiftung, bei der es sich eventuell um eine vGA handelt, wird mit sonstigen von der GmbH geleisteten Spenden verglichen. Wenn sich die strittige Spende vom sonstigen Spendenverhalten unterscheidet, dabei wird besonders auf die Höhe geachtet, ergibt sich daraus ein Indiz für eine verdeckte Gewinnausschüttung.⁸⁶

In der Definition der verdeckten Gewinnausschüttung in R 36 Abs. 1 KStR heißt es in Satz 2, dass an die Stelle eines Gesellschafters, der von der Aufwendung profitiert, auch eine dem Gesellschafter nahe stehende Person treten kann. In H 36 Abs. 3 der Körperschaftsteuer-Hinweise (KStH) wird der Kreis der nahestehenden Personen so definiert, dass zur Begründung eines Näheverhältnisses jede Beziehung eines Gesellschafters zu einer anderen Person ausreicht, die darauf schließen lässt, dass die Vorteilszuwendung von ihr beeinflusst ist. Das kann jede Art von Beziehung sein.

„Beziehungen, die ein Nahestehen begründen, können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein.“ (H 36 Abs. 3 KStH)

Sowohl natürliche als auch juristische Personen können dabei nahestehende Personen sein.⁸⁷ Demnach können auch gemeinnützige Stiftungen (als juristische Person) als nahestehende Personen gelten, obwohl eine Stiftung keine Mitglieder hat, denen der Gesellschafter nahe stehen könnte.

Zwar gibt es in den Verwaltungsvorschriften viele Angaben zur verdeckten Gewinnausschüttung, es werden aber nicht viele Merkmale zu Spenden an gemeinnützige Einrichtungen beschrieben. Daher orientiert sich auch die Finanzverwaltung an der Rechtsprechung und an der Literatur bzw. den Kommentierungen, die im folgenden Kapitel dargestellt werden.

⁸⁵ vgl. H 36 Abs. 3 KStH, Stichwort „Allgemeines“

⁸⁶ vgl. z. B. FG Hamburg v. 12. Dezember 2007, Az. 6 K 131/06, EFG 2008, 634

⁸⁷ vgl. H 36 Abs. 3 KStH, Stichwort „Nahestehende Personen.“

3.3 Ansicht der Literatur

3.3.1 Grundsätzliches zur vGA

Für die Darstellung des Meinungsstandes in der einschlägigen Literatur wurden die Kommentare zum Körperschaftsteuergesetz der folgenden Herausgeber bzw. Begründer ausgewählt: Prof. Dr. Dietmar Gosch (Hrsg.), Alfons Mrozek und Albert Kennerknecht (Begr.), fortgeführt von Carl Herrmann, Dr. Gerhard Heuer und Prof. Dr. Arndt Raupach sowie Dr. Walter Blümich (Begr.). Der Meinungsstand der Autoren ist sehr ähnlich, sodass diese je nach Beurteilungskriterien im Folgenden zusammengefasst werden.

Prof. Dr. Dietmar Gosch, Vorsitzender Richter am BFH, schreibt in dem von ihm herausgegebenen Kommentar zu § 8 KStG, dass die Abgrenzung zwischen vGA und Unternehmensspende bei spendenden Kapitalgesellschaften, vorrangig bei GmbHs schwierig sei, da dort eine engere Verflechtung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter herrsche.⁸⁸

Eine eigene Definition einer vGA gibt Gosch nicht. Er beruft sich auf die in ständiger Spruchpraxis des BFH definierte Begriffsbestimmung, die in Kapitel 2.2.3 bereits genannt wurde.⁸⁹

Dr. Jutta Rengers, Vorsitzende Richterin am Finanzgericht Münster, schreibt in Blümich - Kommentar zum EStG, KStG, GewStG die Vorschrift zur vGA, dass diese das Einkommen nicht mindern dürfe, diene der Trennung zwischen der Besteuerung der Gesellschaft und der des Gesellschafters.⁹⁰ Zwar ist der Begriff der vGA nur durch die Rechtsprechung definiert, dies sei aber verfassungsrechtlich unbedenklich.⁹¹

Dazu schreibt Dr. Stefan Wilk, Richter am Finanzgericht Köln, im Kommentar zu § 8 KStG in Herrmann/Heuer/Raupach (HHR) – Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, dass es in dem Fall die Aufgabe der Rechtsprechung sei, Grundsätze und Anwendungsbereiche der vGA herauszuarbeiten. In der Literatur

⁸⁸ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 200

⁸⁹ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 166

⁹⁰ vgl. Blümich/Rengers, § 8, Rn. 220

⁹¹ vgl. Blümich/Rengers, § 8, Rn. 225

gebe es kaum abweichende Theorien zu denen der Rechtsprechung, eher Kritik an einzelnen Urteilen oder Aspekten zur Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis.⁹² Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Professor an der Ludwig-Maximilians-Universität München, merkt im Kommentar zu § 9 KStG in HHR an, dass die vGA durch die gesetzliche Formulierung „vorbehaltlich“ bei jeder Zuwendung eine zu prüfende Vorfrage sei.⁹³

3.3.2 Vermögensminderung

Im Fall einer Unternehmensspende gehe es laut Gosch um eine Vermögensminderung, als ein Aufwand der Gesellschaft, dem keine angemessene Gegenleistung gegenüber steht.⁹⁴ Allerdings stehen Spenden generell keine Gegenleistungen gegenüber. Die Vermögensminderung beziehe sich laut Gosch dabei nunmehr auf den Unterschiedsbetrag gemäß § 4 Abs. 1 EStG.⁹⁵ Die Höhe der vGA wird also in der Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag gemäß § 4 Abs. 1 EStG bewertet.

3.3.3 Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer

Für die Prüfung der Angemessenheit oder Üblichkeit der Aufwendung (hier Spende) wird der Maßstab eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers angesetzt. Das Bild des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers sei laut Rengers zwar dem Gesellschaftsrecht entlehnt (z. B. § 93 Abs. 1 Satz 1 Aktiengesetz oder § 43 Abs. 1 GmbHG), werde aber vom BFH auch für das Steuerrecht verwendet. Dabei handele es sich um einen objektiven, normativen – nicht statistischen – Maßstab. Dieser Maßstab müsse stets auf die individuelle, konkrete Situation der Gesellschaft bezogen werden. Die Interessen des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers bezögen sich dabei immer auf die

⁹² vgl. HHR/Wilk, § 8, Anm. 100

⁹³ vgl. HHR/Drüen, §9, Anm. 38

⁹⁴ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 245

⁹⁵ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 169

Interessen der Gesellschaft, auch wenn diese den Interessen der Gesellschafter entgegenstehen.

Weicht das Verhalten der tatsächlichen Geschäftsführung davon ab, sei es irrelevant, ob Unwissenheit oder Unerfahrenheit vorliegt.⁹⁶ Dennoch habe der Geschäftsführer einen gewissen unternehmerischen Handlungsspielraum. Das gelte auch besonders beim Bandbreitenvergleich, also der Fremdvergleich mit mehreren Werten. Beim Vergleich mit einer Bandbreite dürfe deshalb nicht auf den Mittelwert abgestellt werden, sondern auf den jeweils günstigeren Ober- oder Unterwert der Bandbreite.⁹⁷

Wilk schreibt, dass es im Vergleich mit dem idealisierten Bild eines gedachten Geschäftsführers aus steuerlicher Sicht nicht auf die persönlichen Kompetenzen des tatsächlichen Geschäftsführers ankomme. Im Streitfall solle der Steuerpflichtige möglichst viele Argumente vorbringen, warum ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer so gehandelt hätte. Das Ziel des eigenen Verhaltens sollte sein, den Gewinn zu mehren und Schaden von der Gesellschaft abzuwehren.⁹⁸

3.3.4 Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis

Die eigentliche Schwierigkeit bei der vGA-Prüfung bestehe laut Gosch in der Feststellung einer gesellschaftlichen Veranlassung bzw. diese zu definieren.⁹⁹ Die Veranlassungsfrage sei eine Grundfrage im Steuerrecht und beziehe sich nicht nur auf die vGA. Gesetzlich ist diese in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zu finden (löst dort bei der Abgrenzung zur privaten Lebensführung das Aufteilungsverbot aus).¹⁰⁰ In der vGA-Prüfung werde ein Fremdvergleich, im Bereich Spenden ein Fremdspendenvergleich angesetzt.¹⁰¹ Bei der Beurteilung der Veranlassung gelte das Gegenwärtigkeitsprinzip, d.h. es kommt auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Zuwendung an.¹⁰² Die Beteiligungsquote bzw. ob jemand beherrschender

⁹⁶ vgl. Blümich/Rengers, § 8, Rn. 370

⁹⁷ vgl. Blümich/Rengers, § 8, Rn. 370

⁹⁸ vgl. HHR/Wilk, § 8, Anm. 137

⁹⁹ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 248

¹⁰⁰ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 287

¹⁰¹ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 290

¹⁰² vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 210

Gesellschafter ist, sei hier hingegen irrelevant.¹⁰³ Eine Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis werde bei Spenden auch angenommen, wenn der Gesellschafter sich eigene Spenden dadurch ersparen kann.

Trotz zahlreicher Indizien sei es in der Praxis schwierig, ein „ordentliches“ Spendenverhalten von dem Spendenverhalten aus gesellschaftlicher Motivation abzugrenzen. Es blieben zur Beurteilung nur äußere Beweise: die besondere Nähe des Gesellschafters zur Spendenempfängerin, vor allem aber der Vergleich zum Spendenverhalten im gleichen Zeitraum an dritte Empfänger.¹⁰⁴

Nach Rengers könne eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nur vorliegen, wenn die Rechtshandlung bzw. rein tatsächliche Handlung der Kapitalgesellschaft selbst zugeordnet werden kann.¹⁰⁵ Die Kapitalgesellschaft muss sich die Handlungen ihrer Organe, also der Geschäftsführer und der Gesellschafterversammlung, zurechnen lassen.¹⁰⁶ Eine Handlung kann aber auch der Kapitalgesellschaft zugerechnet werden, „wenn sie z. B. vom Geschäftsführer versehentlich oder aufgrund unzutreffender Annahmen vorgenommen wurde.“ (Blümich/Rengers, § 8, Rn. 266)

Bereits wenn nicht ausschließlich die Gesellschaft selbst ein unternehmerisches Interesse an der Zuwendung an die nahestehende Person hat, liege nach Wilk eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis vor.¹⁰⁷ Es sei laut Drüen allerdings regelmäßig davon auszugehen, dass die Gesellschaft Zuwendungen tätigt, wenn die Empfängerkörperschaft Zwecke verfolgt, die auch der Gesellschafter bevorzugt.¹⁰⁸

Die Gewichtung und Abwägung der in Erscheinung tretenden Merkmale des Einzelfalls seien erforderlich. Festzustellen sei die Veranlassung durch das Finanzgericht. Die Beweislast liege beim Finanzamt.¹⁰⁹

¹⁰³ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 212

¹⁰⁴ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 1220

¹⁰⁵ vgl. Blümich/Rengers, § 8, Rn. 262

¹⁰⁶ vgl. Blümich/Rengers, § 8, Rn. 263

¹⁰⁷ vgl. HHR/Wilk, § 8, Anm. 125

¹⁰⁸ vgl. HHR/Drüen, § 9, Anm. 38

¹⁰⁹ vgl. HHR/Wilk, § 8, Anm. 130

3.3.5 Näheverhältnis

Da der Vermögensvorteil, wenn er nicht dem Gesellschafter selbst zufließt, einer ihm nahestehenden Person zufließen müsse, sei es nach Gosch nötig, dieses Nahestehen festzustellen. Dazu reiche jedwede Art von Beziehung zu einer nahestehenden Person aus, die den Schluss zulässt, die Zuwendung könnte daraus veranlasst sein. Dass derjenige Gesellschafter dabei eine beherrschende Position innehat, sei nicht von Bedeutung. Ein Nahestehen eines Dritten zur Gesellschaft selbst sei hingegen kein Indiz für eine vGA.¹¹⁰

Den Nachweis über das Näheverhältnis habe das Finanzamt zu erbringen. Das möge bei gesellschaftlichen und familiären Beziehungen einfach sein. Bei „faktischen“ Beziehungen sei der Nachweis dieser hingegen schwieriger.¹¹¹

Unabhängig sei nach Rengers, ob der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an der Zuwendung hat. Es sei denn, der Gesellschafter hatte von dem Zufluss bei der ihm nahestehenden Person keine Kenntnis.¹¹²

Wilk äußert sich diesbezüglich auch zu von Gesellschaftern selbst gegründeten Stiftungen: Die Spendenempfängerin werde den Gesellschaftern immer ideell nahestehen, da die Kapitalgesellschaft als Spenderin durch ihre Organe (also auch Gesellschafter) handelt. Ein Nahestehen sei also immer gegeben. Dafür herrsche teilweise die Meinung, dass nicht mal die Zuwendung an eine vom Gesellschafter selbst gegründete Stiftung eine vGA sei, da die Stiftung eine eigenständige juristische Person mit streng vom Unternehmensvermögen zu trennenden Vermögen eigene Zwecke verfolgt.¹¹³

Jedoch können grundsätzlich auch gemeinnützige Körperschaften dem Gesellschafter nahestehen.¹¹⁴

¹¹⁰ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 230

¹¹¹ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 233

¹¹² vgl. Blümich/Rengers, § 8, Rn. 236

¹¹³ vgl. HHR/Drüer, § 9, Anm. 38

¹¹⁴ vgl. HHR/Wilk, § 8, Anm. 125

3.3.6 Fremdspendenvergleich

Der Fremdvergleich solle nach Gosch dazu dienen, die „wahre“ Veranlassung der Zuwendung aufzudecken.¹¹⁵ Er werde dem Grunde und der Höhe nach durchgeführt. Dabei können beide Ergebnisse auseinanderfallen. Bei dem Vergleich der Höhe nach müsse die Höhe nicht „punktgleich“ sein, vielmehr sei auf den Vergleich mit einer Bandbreite abzustellen.¹¹⁶

Unübliche Vereinbarungen und somit in diesem Fall ein unübliches Spendenverhalten seien nicht gleich eine vGA. Sie können sogar dem Fremdvergleich standhalten, wenn der Steuerpflichtige dieses Verhalten nachvollziehbar als sinnvoll erklären kann.¹¹⁷ Allerdings gestaltet es sich häufig schwierig, die richtige Bandbreite festzustellen. In der Regel weise das Finanzamt auf konkrete Vergleichsgrundlagen hin, dennoch bleibe zu berücksichtigen, dass kein Betrieb wie der andere ist.¹¹⁸ Der Fremdvergleich dürfe dabei nicht flächendeckend vorgenommen werden, sondern nur unter der Berücksichtigung der konkreten Situation des Steuerpflichtigen.¹¹⁹

In Bezug auf Unternehmensspenden müssten die kritischen Spenden in einem angemessenen Verhältnis zu den durchschnittlich geleisteten Fremdspenden stehen, bezogen auf den Durchschnitt des laufenden und der letzten zwei Jahre bzw., wenn sich das Spendenvolumen dadurch erhöht, der letzten fünf Jahre.¹²⁰ Kritisch sieht Gosch, dass man dieser Rechnung nur mit dem sog. „Gießkannenprinzip“ begegnen könne, d.h. die Spenden gleichmäßig verteilt, auch wenn das nicht der eigentlichen Absicht entspricht. Gosch empfiehlt daher die Motivationsforschung im Einzelfall, die aber in der Praxis schwierig ist. Wichtig sei, dass die Orientierung am sonstigen Spendenverhalten lediglich ein wichtiger Bewertungsanhaltspunkt sei, der der tatrichterlichen Einschätzung obliege.¹²¹

¹¹⁵ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 290

¹¹⁶ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 312

¹¹⁷ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 311

¹¹⁸ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 313

¹¹⁹ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 316

¹²⁰ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 1220

¹²¹ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 1222

Ebenfalls kann nach Rengers die Bewertung der Unüblichkeit einer Zuwendung nur im Einzelfall geschehen.¹²² Ist die Zuwendung dem Grunde nach unüblich, werde die gesamte Summe als vGA qualifiziert. Ist sie nur der Höhe nach unüblich, werde die Differenz zur üblichen Summe als vGA qualifiziert.¹²³

3.3.7 Zufluss i. S. d. § 20 EStG

Beim Gesellschafter müsse nach Gosch durch die vGA kein Zufluss i. S. d. § 20 EStG ausgelöst werden.¹²⁴ Es sei allein ausschlaggebend, wie sich die Vermögensminderung auf der Seite der Gesellschaft darstellt.¹²⁵ Die Aufwendung müsse aber die objektive Eignung dazu haben, einen solchen Bezug beim Gesellschafter auszulösen.¹²⁶

Ebenso äußert sich auch Wilk. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sei allein auf der Ebene der Gesellschaft zu definieren.¹²⁷ Weder ein Zufluss noch ein sonstiger Vorteil beim Gesellschafter seien erforderlich.¹²⁸

4. Steuerliche Gestaltungsüberlegungen hinsichtlich der Abgrenzungskriterien

4.1 Vermögensminderung

Die verschiedenen Kriterien, die bei der vGA-Prüfung von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung angesetzt werden, sind auch Grundlage der steuerlichen Gestaltung einer Unternehmensspende einer GmbH unter der Vermeidung einer vGA. Das erste dieser Kriterien ist eine Vermögensminderung. Damit überhaupt von einer vGA gesprochen werden kann, muss eine durch die Spende ausgelöste

¹²² vgl. Blümich/Rengers, § 8, Rn. 243

¹²³ vgl. Blümich/Rengers, § 8, Rn. 377

¹²⁴ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 210

¹²⁵ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 245

¹²⁶ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 210

¹²⁷ vgl. HHR/Wilk, § 8, Anm. 100

¹²⁸ vgl. HHR/Wilk, § 8, Anm. 125

Vermögensminderung vorliegen.¹²⁹ Da die Unternehmensspende aus dem Vermögen der GmbH geleistet wird, liegt unstrittig eine Vermögensminderung vor.

Gemessen wird die vGA an dem Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1 EStG.¹³⁰ Das ist relevant, wenn die Zuwendung zwar dem Grunde nach unproblematisch ist, aber die Höhe als unüblich angesehen wird.

Um eine vGA aber grundsätzlich zu vermeiden und so die steuerliche Absetzbarkeit der Spende zu erreichen, ist das Ziel der steuerlichen Beratung, die Unternehmensspende so zu gestalten, dass die Zuwendung im vollen Umfang unproblematisch ist. Deshalb werden weitere und entscheidende Merkmale, die eine Unternehmensspende von einer vGA abgrenzen, und wie sie gestaltet werden sollten, im Folgenden dargestellt.

4.2 Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer

Der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers wird zur Prüfung des Verhaltens des Gesellschafters, dessen Gesellschaftsverhältnis als Grund für die Zuwendung angenommen wird, angelegt.¹³¹ Deshalb sollte der betreffende Gesellschafter sein Verhalten, hier insbesondere bezogen auf die Unternehmensspende, im Vorhinein an dem Bild des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers ausrichten.

Das bedeutet, dass seine Interessen denen der Gesellschaft entsprechen sollten. Seine Ziele sollten sein, den Gewinn zu erhöhen und Schaden von der Gesellschaft abzuwehren.¹³²

Mit der Spende wird nicht der Gewinn erhöht, sondern es fließt Vermögen ab. Fraglich ist, ob das für die Gesellschaft schädlich ist. Deswegen wird verlangt, das Spendenverhalten an die jeweilige Ertragslage der Gesellschaft anzupassen.¹³³

¹²⁹ vgl. R 36 KStR

¹³⁰ vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2007, Az. I R 83/06, BFH/NV 2008, 988

¹³¹ vgl. H 36 Abs. 3 KStH, Stichwort „Allgemeines“

¹³² vgl. z. B. HHR/Wilk, § 8, Anm. 137

¹³³ vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2007, Az. I R 83/06, BFH/NV 2008, 988

Doch selbst wenn sich das Spendenverhalten an der Ertragslage orientiert, ist der Vergleich mit dem Bild des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers noch nicht abgeschlossen. Hätte der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer der Stiftung nicht in diesem Maße gespendet, also der Stiftung eine außergewöhnlich hohe finanzielle Unterstützung zukommen lassen, spricht das für eine vGA. Der Gesellschafter muss nun dafür argumentieren, warum sich ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer ebenso verhalten hätte.¹³⁴

Dazu gibt es ein weiteres Bild: der ehrbare Kaufmann. Dieser Begriff wurde bereits im 4. Jahrhundert vor Christi das erste Mal verwendet. Besonders oft wurde er jedoch im Mittelalter benutzt.¹³⁵ Heute ist er Bestandteil der Betriebswirtschaftslehre. Der ehrbare Kaufmann im engeren Sinne steht für die innere Ehre und Eigenverantwortung des Kaufmanns. Dazu gehört eine humanistische Grundbildung sowie spezifisches Fachwissen. Im weiteren Sinne gehören u. A. die folgenden Tugenden zum ehrbaren Kaufmann: Redlichkeit, Sparsamkeit, Weitblick, Mäßigung und Gerechtigkeit. In der gesellschaftlichen Verantwortung, die dem ehrbaren Kaufmann ebenso zukommt, sind Ethik und Wirtschaft nicht zu trennen. Der ehrbare Kaufmann ist sich seiner Verantwortung für die Gesellschaft bewusst, da diese ausschlaggebend für den Erfolg seines Unternehmens ist.

Heute spricht man eher von Corporate Citizenship (dt. Unternehmensbürgerschaft) und Corporate Social Responsibility (dt. gesellschaftliche Verantwortung von Unternehmen).¹³⁶ Ein der Gesellschaft gegenüber verantwortungsvolles Handeln kann sowohl intrinsisch motiviert sein¹³⁷ – wie beim ehrbaren Kaufmann – als auch extrinsisch, z.B. um sich von Wettbewerbern abzuheben.¹³⁸ Wie auch immer die Motivation begründet ist, kommen Unternehmer mit Spenden für gemeinnützige Zwecke ihrer von der Gesellschaft geforderten Verantwortung nach. Da sich die Grundsätze eines ehrbaren Kaufmannes auch auf das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers beziehen lassen, zeigen Spenden genau die Ausrichtung an eben diesem gewünschten Verhalten.

¹³⁴ vgl. HHR/Wilk, § 8, Anm. 137

¹³⁵ vgl. Süddeutsche Zeitung, 2012, Kapitel 71, Seite 1

¹³⁶ vgl. Schneider/Schmidpeter, 2015, S. 188-190

¹³⁷ vgl. Backhaus-Maul et al., 2008, S. 112

¹³⁸ vgl. Backhaus-Maul et al., 2008, S. 277

Vom Finanzamt wird geprüft, ob der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer einer anderen gemeinnützigen Körperschaft als der jetzigen Spendenempfängerin eine ähnlich hohe Spende geleistet hätte. Dazu wird auf den Fremdspendenvergleich abgestellt (siehe Kapitel 4.5).

4.3 Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis

Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist das entscheidende Kriterium für die Annahme einer vGA. Das heißt, dass die Zuwendung nicht geleistet worden wäre, bestünde das Gesellschaftsverhältnis nicht. Irrelevant bleibt die Beteiligungsquote des jeweiligen Gesellschafters, wichtig ist nur, dass die gesellschaftsrechtliche Mitgliedschaft vorliegt.¹³⁹ Kann diese Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nachgewiesen werden, handelt es sich bei der Spende um eine vGA.

Problematisch ist, dass diese Bewertung die Spende bzw. das Spendenverhalten in seinem Kern trifft. Das bedeutet, dass als Grund für die Spende nicht wohlütiges Verhalten der Gesellschaft bzw. ihrer Organe, sondern das Gesellschaftsverhältnis und die Absicht, Gewinne auszuschütten bzw. Körperschaftsteuer zu sparen, gesehen wird.

Um die Spende der GmbH von einer vGA abzugrenzen, muss also das Tatbestandsmerkmal „veranlasst durch das Gesellschaftsverhältnis“ negiert werden.

Dass eine Spende auch nach den Neigungen des Gesellschafters/der Gesellschafter gestaltet wird, ist unstrittig. Schließlich kann eine GmbH nur durch ihre Organe handeln. Es wird auch niemand zugeben, dass er eine Spende leistet, um Gewinne verdeckt ausschütten zu können. Also bleibt dem Steuerpflichtigen nur, die wahre – allgemein wohlütige – Veranlassung der Spende überzeugend nachzuweisen. Dabei muss allerdings darauf geachtet werden, dass persönliche Motive nicht in den Vordergrund treten, da ansonsten damit ein Näheverhältnis zwischen dem Gesellschafter und der Stiftung begründet wird, dass selbst wiederum sowohl von

¹³⁹ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 212

der Finanzverwaltung als auch von der Rechtsprechung als Indiz für eine vGA gewertet wird.

Eine allgemein wohltätige Motivation ist die gesellschaftliche Verantwortung einer Kapitalgesellschaft, die im Kapitel 4.2 bereits am Beispiel des ehrbaren Kaufmanns vorgestellt wurde. Dabei bleibt allerdings zu beachten, dass einer gesellschaftlichen Verantwortung im besten Fall nicht durch die Unterstützung nur einer gemeinnützigen Organisation Rechnung getragen wird. Dennoch sind auch Spenden an nur eine oder die eindeutige Bevorzugung einer gemeinnützigen Organisation bzw. hier einer gemeinnützigen Stiftung wohltätig und dienen der Allgemeinheit. Denn der Nutzen für die Allgemeinheit ist bei gemeinnützigen Stiftungen behördlich durch die Anerkennung der Gemeinnützigkeit bestätigt. Um den Vorwurf, der Gesellschafter wolle sich eigene Spenden ersparen,¹⁴⁰ zu umgehen, sollte der Gesellschafter auch selbst spenden, d. h. von seinem Privatvermögen bzw. ausgeschütteten Gewinnen. So lässt sich eine ganzheitliche soziale Verantwortung des Gesellschafters darstellen.

Neben der Betonung der gesellschaftlichen Verantwortung der Kapitalgesellschaft kann es der Sache auch dienlich sein, wenn man Detailkenntnisse des Stiftungszweck und der Problematik, derer sich die Stiftung annimmt, kennt. So lässt sich die Wichtigkeit der Spende an die betreffende Stiftung rechtfertigen.

Wie immer ist oft auch der persönliche Kontakt mit dem Finanzamt wichtig, um die Motivation der Spende wirksam zu begründen. Häufig lässt sich im persönlichen Gespräch die Angelegenheit besser darstellen. Dabei sollte aber wieder der wohltätige Zweck und nicht der Wunsch nach der Abziehbarkeit der Spende im Vordergrund stehen.

Die weiteren Merkmale einer vGA, die in den weiteren Kapiteln beschrieben werden, sind wiederum Merkmale, die eine Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis begründen bzw. bestätigen sollen.

¹⁴⁰ vgl. Gosch/Gosch, § 8, Rn. 1220

4.4 Näheverhältnis

Da das Tatbestandsmerkmal einer vGA, dass einem Gesellschafter ein Vorteil gewährt wird, der einem „normalen“ Dritten nicht gewährt worden wäre, auch erfüllt wird, wenn eine dem Gesellschafter nahestehende Person einen Vorteil erhält,¹⁴¹ ist das Näheverhältnis von entscheidender Bedeutung.

Damit die Unternehmensspende nicht als vGA qualifiziert werden kann, muss ein Näheverhältnis entweder widerlegt oder sinnvoll gerechtfertigt werden.

Dass keine Spende an eine gemeinnützige Stiftung geleistet wird, ohne dass eine gewisse Nähe zu ihr bzw. zum Stiftungszweck besteht, ist unstrittig und auch von der Rechtsprechung anerkannt.¹⁴² Deswegen bleibt dem Steuerpflichtigen nur die Möglichkeit, das Näheverhältnis zu begründen. Persönliche Beweggründe sollten dabei ausgelassen werden, da es um eine Spende der GmbH und nicht des Gesellschafters persönlich geht und die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis widerlegt werden soll.

Es sollte z.B. dargestellt werden, dass lediglich eine ideelle Nähe zum Stiftungszweck besteht. Auch wenn der Gesellschafter die Stiftung selbst gegründet hat, lässt sich eine ausschließliche Nähe zum Stiftungszweck erklären. Denn es ist nicht davon auszugehen, dass eine gemeinnützige Stiftung mit dem vordergründigen Gedanken der Selbstverwirklichung des Stifters gegründet wird. Dagegen spricht auch die strikte Vermögenstrennung. Vielmehr ist der Stiftungszweck das Hauptanliegen.

Des Weiteren sollte schon bei der Gründung der Stiftung (vorausgesetzt es handelt sich um eine durch den Gesellschafter selbst gegründete Stiftung) darauf geachtet werden, dass sich keine Indizien zur Annahme eines Nahestehens ergeben. Es ist davon abzuraten, dass die Stiftung den Namen des Stifters trägt. Auch sollten die Organe der Stiftung nicht oder nicht hauptsächlich von Familienmitgliedern des Stifters besetzt werden.¹⁴³

¹⁴¹ R 36 Abs. 1 Satz 2 KStR

¹⁴² vgl. Urteil des FG Bremen v. 8. Juni 2011, Az. 1 K 63/10 (6), juris

¹⁴³ vgl. z. B. FG Hamburg, 12.12.2007, Az. 6 K 131/06, EFG 2008, 634

Ein Nahestehen kann das Finanzamt auch in einer örtlichen Nähe begründet sehen. Verwirklicht die Stiftung ihre Zwecke dort, wo auch die GmbH aktiv ist, kann ein Näheverhältnis angenommen werden. Die Begründung kann dann heißen, der Gesellschafter möchte sich mit seiner Zuwendung in den Gebieten profilieren, wo auch die GmbH aktiv ist. Es ist also zu empfehlen, dass die Stiftung ihre Zwecke, wenn möglich, auch an anderer Stelle verwirklicht.

Auch aus Vermögenssicht kann eine gemeinnützige Stiftung keine nahestehende Person sein. Denn die Stiftung hat weder Mitglieder noch Anteilseigner, die von der Zuwendung profitieren können. Auch Organe der Stiftung sind weder rechtlich noch wirtschaftlich an dem Vermögen der Stiftung beteiligt. Durch die Zuwendung trennen sich die GmbH und ihre Gesellschafter endgültig von dem Vermögen.¹⁴⁴

4.5 Fremdspendenvergleich

Bei Kapitalgesellschaften besteht ein zusätzliches Abgrenzungsproblem zwischen einer vGA und einer Unternehmensspende. Denn der steuerliche Abzug der Gesellschaft muss von dem der Gesellschafter abgegrenzt werden. Ein Gesellschafter soll sich sein bürgerliches Engagement nicht von seiner Gesellschaft zahlen lassen.¹⁴⁵ Diese Trennung bereitet aber insofern Schwierigkeiten, als es bei Spenden keinen Vergleich zwischen Leistung und angemessener Gegenleistung gibt. Dafür wird von der Finanzverwaltung und Rechtsprechung auf einen Fremdspendenvergleich abgestellt.¹⁴⁶

Statt um den Vergleich mit Leistungen anderer Unternehmen geht es beim Fremdspendenvergleich allerdings um Spenden der GmbH an Dritte, also andere Empfänger als die Stiftung, an die die strittige Spende geleistet wurde.¹⁴⁷

Der Fremdspendenvergleich fällt meist für die GmbH negativ aus, da die Spende an die Stiftung meist größer ist als an dritte Empfänger. Denn das Anliegen der GmbH ist, mit der Spende die eine Stiftung besonders zu unterstützen.

¹⁴⁴ vgl. Wagner, 2011, S. 1597

¹⁴⁵ vgl. Hüttemann, 2009, S. 782

¹⁴⁶ vgl. z. B. H 36 Abs. 3 KStH, Stichwort „Allgemeines“

¹⁴⁷ vgl. Hüttemann, 2009, S. 782

Somit ist hier das Ziel, dass die Spende an die Stiftung in ihrer Höhe anerkannt wird. Um aber die allgemeine gesellschaftliche Verantwortung der GmbH und ihrer Gesellschafter zu unterstreichen, sollten auch Spenden an Dritte geleistet werden, die aber – wenn vom Finanzamt anerkannt – nicht die gleiche Höhe haben müssen.

In der Literatur ist die Meinung verbreitet, dass man als Folge des Fremdspendenvergleichs Zuwendungen nach dem sog. „Gießkannenprinzip“ leisten müsse.¹⁴⁸ Dieses Prinzip bzw. diese Voraussetzung für den Spendenabzug ist aber nicht gesetzlich legitimiert, sodass der Fremdspendenvergleich und seine Folge nicht als ausschlaggebendes Kriterium für die Annahme einer vGA zu verwenden sind. Nach der Rechtsprechung der letzten Zeit hat der Fremdspendenvergleich auch nur noch indizielle Wirkung.¹⁴⁹ Der Schwerpunkt liegt auf der Feststellung des Näheverhältnisses, das dann anhand anderer Kriterien bemessen wird.¹⁵⁰

4.6 Zufluss i. S. d. § 20 EStG

Ein Zufluss i. S. d. § 20 EStG sind Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dazu gehören alle Arten von Erträgen aus der Anlage von Geldkapitalvermögen (z. B. Zinsen, Dividenden oder der Gewinn aus dem Verkauf von Aktien).¹⁵¹

Die Vermögensminderung auf Seiten der Gesellschaft muss objektiv dazu geeignet sein, beim Gesellschafter einen Vorteil in Gestalt eines sonstigen Bezuges i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Dabei handelt es sich um sonstige Bezüge aus den Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Diese Eignung, einen solchen Zufluss, auslösen zu können, bedeutet allerdings nicht, dass beim Gesellschafter tatsächlich ein solcher Zufluss geschieht.¹⁵²

Bei Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftung könnte ein solcher Zufluss wie folgt aussehen. Nach § 58 Nr. 6 AO kann eine gemeinnützige Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in

¹⁴⁸ vgl. Wagner, 2011, S. 1597 und Meyn et al., 2013, Rn. 500

¹⁴⁹ vgl. Schauhoff/Schauhoff, 2010, § 7, Rn. 37

¹⁵⁰ vgl. Hüttemann, 2009, S. 782

¹⁵¹ vgl. von Düsterlho/Küster-Simic, 2015a, S. 28

¹⁵² vgl. Lahme, 2015, Rn. 12

angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren, ohne dass die Steuervergünstigung ausgeschlossen wird. Das bedeutet, dass dem Stifter und seiner Familie aus den Erträgen der Stiftung Einkünfte zum Lebensunterhalt zufließen könnten. Diese Möglichkeit findet sich auch in den Satzungen einiger Stiftungen.¹⁵³ Hat der Gesellschafter selbst die Stiftung gegründet, könnte das Finanzamt hierin eine objektive Eignung sehen, einen Zufluss i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG beim Gesellschafter auszulösen. Das FG Hamburg hat im Urteil vom 12. Dezember 2007 genau diese Möglichkeit, die satzungsmäßig zwar bestand, aber nicht unbedingt genutzt werden muss, als Ausdruck für die persönliche Verbundenheit des Gesellschafters und Stifters zur Stiftung gesehen.

Durch die Zuwendung an eine gemeinnützige Stiftung trennt sich die GmbH endgültig von dem Vermögen, denn die Vermögen der Stiftung und das des Gesellschafters/Stifters sind streng voneinander getrennt. Selbst wenn der Gesellschafter oder ein Angehöriger Mitglied eines Stiftungsorgans sind, ist dieser weder rechtlich noch wirtschaftlich am Vermögen der Stiftung beteiligt. Bei einer vGA muss aber nach BGH-Rechtsprechung ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person durch das Zugewendete bereichert werden und darüber frei verfügen können. Dies ist bei einer gemeinnützigen und damit unter staatlicher Aufsicht stehender Stiftung nicht der Fall.¹⁵⁴

5. Fazit

Ziel dieser Arbeit ist es, Hinweise zu geben, wie die Spende einer GmbH an eine gemeinnützige Stiftung gestaltet werden kann, sodass diese von der Körperschaftsteuer abgesetzt werden kann, also eine verdeckte Gewinnausschüttung vermieden wird. Dafür wurden die entscheidenden Urteile der Rechtsprechung, die Ansicht der Finanzverwaltung in den relevanten Verwaltungsvorschriften und die Ansicht der Literatur analysiert. Da es in dieser

¹⁵³ vgl. Theuffel-Werhahn, 2012

¹⁵⁴ vgl. Wagner, 2011, S.1597

Arbeit darum geht, wie auf Gesellschaftsseite die Unternehmensspende gestaltet werden soll, findet keine Bewertung der Praxis der Rechtsprechung und Finanzverwaltung statt. Das Ergebnis der Arbeit sind somit die folgenden Hinweise.

Grundsätzlich sollte die Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO genutzt werden, um Planungssicherheit für die Steuerbelastung zu haben. Im Antrag auf Erteilung einer solchen Auskunft sollte die geplante Gestaltung der Unternehmensspende möglichst präzise dargestellt werden.

Für Spenden an eine Stiftung, die der Gesellschafter selbst gegründet hat, gelten besondere Gestaltungshinweise:

Damit das Näheverhältnis zur Stiftung nicht zu stark ist, sollte die Stiftung nicht den Namen des Stifters tragen. Es ist zu empfehlen, dass nur wenige oder keine Organe der Stiftung von ihm selbst oder Angehörigen besetzt werden. Um die eindeutige Trennung des Vermögens der Stiftung von dem Vermögen des Gesellschafters zu wahren, sollte die Satzung keine an § 58 Nr. 6 AO angelehnte Regelung, dass ein Teil, höchstens ein Drittel, des Einkommens der Stiftung für den Unterhalt des Stifters und seiner nächsten Angehörigen verwendet werden darf, enthalten. Nur so wird deutlich gemacht, dass dem Stifter/Gesellschafter kein Vorteil gewährt wird.

Die folgenden Empfehlungen, die auch im Fall einer nicht selbst gegründeten Stiftung beachtet werden sollten, orientieren sich an der Verantwortung des Gesellschafters gegenüber seiner GmbH und gegenüber der Allgemeinheit und an der Verantwortung der GmbH gegenüber der Allgemeinheit.

Die Höhe der Spenden muss an die Ertragslage der Gesellschaft angepasst werden, um dem Bild des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers nicht zu widersprechen. Dass auch der Gesellschafter selbst sich seiner gesellschaftlichen Verantwortung bewusst ist, kann sich darin zeigen, dass er auch privat spendet. So macht er deutlich, dass es nicht darum geht, sich seine eigenen Spenden von der Gesellschaft bezahlen zu lassen.

Bezogen auf die gesellschaftliche Verantwortung der GmbH sollte sie die Relevanz des unterstützten Stiftungszwecks möglichst allgemeingültig darstellen, um den Bezug zur allgemeinen sozialen Verantwortung und damit der von Politik und Gesellschaft geforderten Corporate Social Responsibility herzustellen. Um zu zeigen,

dass die Spende auch geleistet wird, um der allgemeinen sozialen Verantwortung nachzukommen, bedarf es auch Spenden an andere Körperschaften bzw. zu Gunsten anderer Zwecke.

Damit Corporate Social Responsibility, wie im vielbeachteten Grünbuch der EU-Kommission von 2001 gefordert, weiter gefördert wird, sollten die Gesellschaften, um einen monetären Beitrag zu leisten, die Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft nutzen und im Vorhinein mit dem Finanzamt in den Dialog treten. Denn grundsätzlich wird dieses Engagement in Form von Spenden an gemeinnützige Stiftungen durch den Gesetzgeber durch den Spendenabzug unterstützt. Deshalb sollten die spendenden Gesellschaften diese Förderung weiter nutzen und die Finanzverwaltung den Spendenabzug durch Beratung möglich machen.

Literaturverzeichnis

Alber, Matthias: Körperschaftsteuer in der Unternehmenspraxis, Wiesbaden (Springer Gabler), 2014

Backhaus-Maul, Holger et al. (Hrsg.): Corporate Citizenship in Deutschland, Wiesbaden (VS Verlag), 2008

Bundesverband Deutscher Stiftungen: Grafikblatt Stiftungen in Zahlen 2014, http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Forschung_und_Statistik/Statistik_2015/BvDS-Stiftungen-in-Zahlen-2014_01.pdf, 2015, abgerufen am 16.01.2016

Drüen, Klaus-Dieter: Bearbeitung von § 9 KStG, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz: Kommentar (Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt (HHR)), Köln (Otto Schmidt), ab 2011, Stand Dezember 2015

Europäische Kommission: Europäische Rahmenbedingungen für die soziale Verantwortung der Unternehmen – Grünbuch (KOM(2001) 366 endg.), Luxemburg (Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften), 2001

Europäische Kommission: „Grünbücher“, letzte Aktualisierung 04.12.2015, http://ec.europa.eu/green-papers/index_de.htm, abgerufen am 27.02.2015

Götz, Hellmut/Pach-Hanssenheimb: Handbuch der Stiftung, Herne (NWB Verlag), 2014

Gosch, Dietmar: Bearbeitung von § 8 KStG, in: Körperschaftsteuergesetz. Kommentar (Hrsg.: Gosch, Dietmar), München (Beck), 2015

Grefe, Cord: Unternehmenssteuern, Herne (Kiehl), 2013

Haberstock, Lothar/Breithecker, Volker/Klapdor, Ralf: Einführung in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Berlin (Schmidt), 2013

Hueck, Götz/Windbichler Christine: Gesellschaftsrecht, München (C. H. Beck), 2008

Hüttemann, Rainer: Bilanz- und steuerrechtliche Aspekte der sozialen Verantwortung von Unternehmen, in: Die Aktiengesellschaft (AG) 2009, S. 774-782

- Klunzinger, Eugen: Grundzüge des Gesellschaftsrechts, München (Vahlen), 2012
- Knoop, Anja: Typologie der Stiftungen, in: Stiftungen bewegen (Hrsg.: Haas, Hanns-Stephan/Verstl, Jörg), Stuttgart (Kohlhammer), 2013
- Kreft, Volker: Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht, in: Gestaltende Steuerberatung (GStB), Ausgabe 04/2005, S. 143-149
- Lahme, Stefan: Stichwort „Verdeckte Gewinnausschüttung“, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, München (Beck), Edition 4/15, 2015
- Meyn, Christian/Richter, Andreas/Koss, Claus: Die Stiftung, Freiburg (Haufe), 2009
- Meyn, Christian et al.: Die Stiftung, Freiburg (Haufe), 2013
- Raiser, Thomas/Veil, Rüdiger: Recht der Kapitalgesellschaften, München (Vahlen), 2015
- Rengers, Jutta: Bearbeitung von § 8 KStG, in: Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Gewerbesteuergesetz. Kommentar (Begr.: Blümich, Walter), München (Vahlen), ab 1995, Stand Oktober 2015
- Schauhoff, Stephan (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, München (Beck), 2010
- Schneider, Andreas/Schmidpeter, René: Corporate Social Responsibility, Berlin Heidelberg (Springer Gabler), 2015
- Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Gewinnausschüttung,
<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/5487/gewinnausschuettung-v11.html>,
abgerufen am 14.01.2016
- Statistisches Bundesamt: Finanzen und Steuern - Umsatzsteuerstatistik (Vorankündigungen), Wiesbaden, 19. März 2015,
https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer2140810137004.pdf?__blob=publicationFile, abgerufen am 02.01.2016
- Süddeutsche Zeitung: Aktuelles Lexikon 2012, Stichwort „Ehrbarer Kaufmann“, 15.12.2012, <http://onlinelesen.ciando.com/index.cfm?id=4EEF5E04-436F-48D6->

983A5879F0FBB1F8#fontsize=15&chapter=71&page=1&style=standard, abgerufen am 20.02.2016

Theuffel-Werhahn, Berthold: Im Visier der Finanzverwaltung: Gemeinnützige Stiftungen mit Versorgungscharakter (Teil 1), 02.05.2012, <http://www.iww.de/sb/gemeinnuetzige-stiftungen/gemeinnuetzige-familienstiftung-im-visier-der-finanzverwaltung-gemeinnuetzige-stiftungen-mit-versorgungscharakter-teil-1-f57112>, abgerufen am 25.02.2016

Thommen, Jean-Paul/Achleitner, Ann-Kristin: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden (Springer Gabler), 2012

Verspray, Heinz-Peter: GmbH-Handbuch für den Mittelstand, Berlin (Springer Vieweg), 2014

von Düsterlho, Jens-Eric/Küster-Simic, André: Körperschaftsteuer, in: BWL Steuerlehre, Hamburg, Hochschule für Angewandte Wissenschaften, Vorlesungsskript, 2015

von Düsterlho, Jens-Eric/Küster-Simic, André: Einkommensteuer, in: BWL Steuerlehre, Hamburg, Hochschule für Angewandte Wissenschaften, Vorlesungsskript, 2015a

Wagner, Klaus-R.: Wider die These der verdeckten Gewinnausschüttung von Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen, in Deutsches Steuerrecht (DStR) 2011, S. 1594-1599

Wigand, Klaus et al.: Stiftungen in der Praxis, Wiesbaden (Springer Gabler), 2015

Wilk, Stephan: Bearbeitung von § 8 KStG, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar (Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt (HHR)), Köln (Otto Schmidt), ab 2011, Stand Dezember 2015

Wöhe, Günter (Begr.): Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München (Vahlen), 2013

Zenthöfer, Wolfgang/Leben, Gerd: Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Stuttgart (Schäffer-Poeschel), 2010

Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere, dass ich die vorliegende Arbeit ohne fremde Hilfe selbständig verfasst und nur die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt habe. Wörtlich oder dem Sinn nach aus anderen Werken entnommene Stellen sind unter Angabe der Quelle kenntlich gemacht.

