

Beschluss vom 13. Juli 2021, I R 16/18

Verdeckte Gewinnausschüttung - Gemeinnützige Stiftung als nahestehende Person

ECLI:DE:BFH:2021:B.130721.IR16.18.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 9 Abs 1 Nr 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, AO § 52 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EStG § 10b, KStG VZ 2012, EStG VZ 2012, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Köln, 20. März 2018, Az: 10 K 2146/16

Leitsätze

1. Eine gemeinnützige Stiftung kann im Verhältnis zu einem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft eine nahestehende Person sein; Zuwendungen der Kapitalgesellschaft an die Stiftung können eine vGA i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein.
2. Ein Vorgang ist bereits dann geeignet, einen sonstigen Bezug bei einem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen, wenn eine dem Anteilseigner nahestehende Person aus einer Vermögensverlagerung einen Nutzen zieht. Bei einer gemeinnützigen Stiftung liegt ein solcher Nutzen u.a. vor, wenn sie durch eine zuvor erfolgte Vermögensverlagerung in die Lage versetzt wird, ihrem Satzungszweck nachzugehen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 21.03.2018 - 10 K 2146/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Das Begehren der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, geht dahin, eine Sachspende an die A-Stiftung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Jahr 2012 (Streitjahr) geltenden Fassung (KStG) einkommensmindernd zu berücksichtigen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hat insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) angesetzt.
- 2 Am Stammkapital der Klägerin in Höhe von ... € waren beteiligt die Eheleute B mit einem Geschäftsanteil in Höhe von ... € und C mit einem Geschäftsanteil von ... €. Außerdem hielt B als Treuhänder einen weiteren Geschäftsanteil von ... € für einen Dritten als Treugeber.
- 3 B und C gründeten im Jahr 2009 als einzige Stifter die gemeinnützige A-Stiftung. Deren Zweck ist nach § 2 Abs. 1 ihrer Satzung die Förderung von Kunst und Kultur. Nach § 2 Abs. 2 der Satzung sollte dieser Zweck u.a. dadurch verwirklicht werden, dass die von den Eheleuten in die Stiftung eingebrachte Sammlung von Kunstwerken gepflegt und als Dauerleihgabe der Galerie in X oder dem Kunstmuseum in Z zur Verfügung gestellt wird.
- 4 Gemäß § 2 Abs. 3 der Satzung verfolgt die Stiftung mit diesen Kunstwerken ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts "steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung (AO). Der Sitz der Stiftung befindet sich in X. Vorsitzender des Stiftungsvorstandes ist D. Weitere Vorstandsmitglieder der A-Stiftung sind die Eheleute B und C und die Vertreter der vorgenannten Museen. Der Stiftungsvorstand entscheidet im Regelfall mit einfacher Mehrheit. Bei Stimmgleichheit gibt die Stimme des Vorsitzenden oder seines Stellvertreters den Ausschlag.

- 5** Seit 2009 spendeten die Eheleute B und C wertvolle Kunstwerke an die A-Stiftung und machten diese Spenden im Rahmen ihrer persönlichen Einkommensteuererklärung nach § 10b des Einkommensteuergesetzes (entsprechend der für das Streitjahr geltenden Fassung --EStG--) als Sonderausgaben geltend. Durch diese Sachspenden wurden die Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 und 1a EStG im Laufe der Zeit ausgeschöpft. Im Jahr 2013 wurde ein entsprechender Spendenvortrag gesondert festgestellt, so dass die insoweit nicht abziehbaren Zuwendungen in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abziehbar sind.
- 6** Ende 2015 fand bei der Klägerin für die Veranlagungszeiträume 2011 bis 2013 (Prüfungszeitraum) eine Außenprüfung statt. Hierbei wurde festgestellt, dass die Klägerin seit 2009 von ihr erworbene Kunstwerke im Wert von jährlich zwischen ... € und ... € ebenfalls an die A-Stiftung gespendet und diese Sachspenden im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung als abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG geltend gemacht hatte:

	2011	2012	2013
Rechnung vom 03.01.2011	... €		
Rechnung vom 03.01.2011	... €		
Rechnung vom 26.09.2012		... €	
Rechnung vom 30.12.2013			... €

- 7** Weitere Spenden wurden von der Klägerin im Prüfungszeitraum nicht (2011) bzw. nur in geringem Umfang (2012: ... €; 2013: ... €) erklärt.
- 8** Das FA qualifizierte die im Prüfungszeitraum festgestellten Sachspenden als vGA an die Eheleute B und C. Das FA setzte für das Streitjahr die Körperschaftsteuer mit Bescheid vom 29.03.2016 auf ... € fest.
- 9** Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg; das Finanzgericht (FG) Köln hat die Klage mit Urteil vom 21.03.2018 - 10 K 2146/16 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1676) als unbegründet abgewiesen.
- 10** Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.
- 11** Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 29.03.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.07.2016 dahingehend abzuändern, dass der Betrag in Höhe von ... € zum Spendenabzug zugelassen und nicht außerhalb der Bilanz dem Gewinn der Klägerin als vGA hinzugerechnet wird.
- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat die Sachspenden der Klägerin an die A-Stiftung ohne Rechtsfehler als vGA beurteilt und deshalb nicht zum steuermindernden Abzug zugelassen.
- 14** 1. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind in den dort bestimmten Grenzen Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO einkommensmindernd abziehbar. Diese Regelung gilt jedoch nur "vorbehaltlich des § 8 Abs. 3" KStG, woraus folgt, dass von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG erfasste Aufwendungen zugleich vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein können und in diesem Fall das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern dürfen (Senatsbeschluss vom 19.12.2007 - I R 83/06, BFH/NV 2008, 988, unter II.1.).

- 15** 2. vGA sind nach ständiger Rechtsprechung des Senats Vermögensminderungen (verhinderte Vermögensmehrungen), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst sind, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stehen. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (z.B. Urteile vom 16.03.1967 - I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626; vom 08.10.2008 - I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62, unter B.II.1.a; vom 22.12.2010 - I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019, Rz 7; vom 15.02.2012 - I R 19/11, BFHE 236, 452, Rz 16; vom 24.10.2018 - I R 78/16, BFHE 263, 153, BStBl II 2019, 570, Rz 17). Zudem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (z.B. Senatsurteile vom 07.08.2002 - I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 22.08.2007 - I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, unter II.3.b cc; in BFHE 263, 153, BStBl II 2019, 570, Rz 17).
- 16** 3. Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird.
- 17** a) Ein solches Näheverhältnis kann dann bejaht werden, wenn die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte (Senatsurteile vom 18.12.1996 - I R 139/94, BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301, unter II.A.1.a; vom 11.11.2015 - I R 5/14, BFHE 252, 353, BStBl II 2016, 491, Rz 13; Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 988, unter II.3.). Da das "Nahestehen" lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, reicht zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (Senatsurteile in BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301, unter II.A.1.a; in BFHE 252, 353, BStBl II 2016, 491, Rz 13).
- 18** b) Der Senat hält daran fest, dass dieselben Maßstäbe entscheidend sind, wenn es um die steuerrechtliche Beurteilung von Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) geht, die eine Kapitalgesellschaft einer gemeinnützigen Organisation gewährt (Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 988, unter II.3.; vgl. auch nachfolgend Senatsbeschlüsse vom 10.06.2008 - I B 19/08, BFH/NV 2008, 1704, unter II.2., und vom 12.03.2014 - I B 167/13, BFH/NV 2014, 1092, Rz 5).
- 19** Ein Näheverhältnis bzw. eine Veranlassung einer Spende durch das Gesellschaftsverhältnis kann zwar nicht bereits dann angenommen werden, wenn sich ein Gesellschafter mit den Zielen des Begünstigten identifiziert. Da Spenden typischerweise aus einer ideellen Nähe des Spenders zum Empfänger heraus geleistet werden, würde dies den praktischen Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG allzu sehr einschränken (Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 988, unter II.3., unter Verweis auf Gosch, Die Steuerliche Betriebsprüfung 2000, 125). Andererseits würde jedoch eine Handhabung, die allein auf das Vorliegen einer "gemeinnützigen" Motivation abstellt, den in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG vorgegebenen Vorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG weitgehend aushöhlen, was ebenfalls nicht richtig sein kann (a.A. Janssen, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2001, 161, 162; derselbe, DStZ 2010, 170, 173). Aus denselben Gründen kann eine vGA nicht bereits dann verneint werden, wenn durch eine Spende die Allgemeinheit in Form eines bestimmten Personenkreises gefördert wird (a.A. Beiser, DStZ 2019, 299). Denn § 52 Abs. 1 AO setzt eine Förderung der Allgemeinheit gerade als Tatbestandsmerkmal voraus, um die Förderung gemeinnütziger Zwecke i.S. von § 52 AO bejahen zu können. Der gesetzlich vorgesehene Vorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG würde somit ebenfalls weitestgehend leerlaufen.
- 20** Eine Spende ist daher jedenfalls dann als vGA zu werten, wenn sie durch ein besonderes Näheverhältnis zwischen dem Empfänger und dem Gesellschafter der spendenden Kapitalgesellschaft veranlasst ist (Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 988, unter II.3.; vgl. auch Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 9 Rz 27; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rz 500; Gosch in Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1220; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG Rz 11; Bott in Bott/Walter, KStG, § 9 Rz 47). Durch das Erfordernis eines besonderen Näheverhältnisses wird zugleich dem Regel-Ausnahmeverhältnis des in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG geregelten Vorrangs einer vGA ausreichend Rechnung getragen; ein besonderes Näheverhältnis und damit eine vGA wird regelmäßig nur bei entsprechenden Indizien bejaht werden können (für ein enges Verständnis: Kirchhain in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 9 Rz 263 "in absoluten Ausnahmefällen"; Schauhoff in

Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 11 Rz 13 "in engen Ausnahmefällen"; zur Begrenzung auf bestimmte Fallgruppen vgl. Gollan in Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 103, 126; Weitemeyer in Martinek/Rawert/Weitemeyer [Hrsg.], Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag, 2010, S. 1201, 1215 f.).

- 21** c) Ein solches zu einer vGA führendes Näheverhältnis kann auch zu einer gemeinnützigen Stiftung als Zuwendungsempfängerin bestehen (vgl. auch Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 1704; Müller, Der Betrieb --DB-- 2018, 2466, 2467; Kohlhepp, DB 2018, 2521, 2523; Kühnen in Bordewin/Brandt, § 10b EStG Rz 11; Schiffers in Steuerberater Handbuch 2019, 27. Aufl., Verdeckte Gewinnausschüttungen, Rz 2196; Ratschow in Brandis/Heuermann, § 20 EStG Rz 122; a.A. Schulte in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 9 KStG Rz 61; Wagner, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 1594, 1596 ff.).
- 22** aa) Entgegen der Auffassung der Klägerin hängt ein "Näheverhältnis" nicht von einer Beteiligung oder Mitgliedschaft des Anteilseigners an der Stiftung oder dessen Einflussmöglichkeit auf die Willensbildung der Stiftung ab. Entscheidend für eine vGA der zuwendenden Kapitalgesellschaft ist --wie bereits unter a) ausgeführt-- vielmehr, ob die Kapitalgesellschaft einem Dritten bzw. einer gemeinnützigen Körperschaft einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte. Insoweit unterscheiden sich Stiftungen nicht von anderen gemeinnützigen Körperschaften.
- 23** bb) Etwas anderes ergibt sich entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht aus dem Urteil des Senats vom 21.01.1970 - I R 23/68 (BFHE 98, 473, BStBl II 1970, 468). Aus dieser Entscheidung kann nicht der Schluss gezogen werden, dass eine Stiftung generell nicht geeignet sei, als nahestehende Person eines Gesellschafters der zuwendenden Kapitalgesellschaft angesehen zu werden (in diese Richtung aber Wagner, DStR 2011, 1594, 1597). Der Senat hat dort eine vGA bei einer Spende an eine Stiftung verneint, weil durch die Spende nicht zugleich eine mittelbare Zuwendung an den Gesellschafter erfolgt sei. Eine solche wäre nur dann möglich, wenn die Stiftung durch die Spenden Aufgaben wahrgenommen hätte, zu deren Erfüllung der Gesellschafter rechtlich verpflichtet gewesen wäre oder sich nicht hätte entziehen können (vgl. Senatsurteil in BFHE 98, 473, BStBl II 1970, 468). Im Ergebnis war damit in der Vergangenheit bei der Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person ein Vorteil beim Gesellschafter der zuwendenden Gesellschaft erforderlich, um eine vGA bejahen zu können (vgl. auch Senatsurteil vom 27.01.1972 - I R 28/69, BFHE 104, 353, BStBl II 1972, 320, unter II.). An dieser Rechtsansicht hält der Senat aber seit seinem Urteil in BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301, unter II.A.1.b nicht mehr fest: Ein mit der Zuwendung verbundener Vorteil für den Gesellschafter ist nicht notwendige Voraussetzung der indiziellen Wirkung des Nahestehens. Auch Zuwendungen, die --wie z.B. Geschenke-- ausschließlich für die nahestehende Person vorteilhaft oder gar für den Gesellschafter nachteilig sind, können durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein.
- 24** cc) Entgegen der Ansicht der Klägerin ist ein Näheverhältnis bei einer Stiftung auch nicht erst dann zu bejahen, wenn Zweck der Stiftung --auch-- der Unterhalt und die Unterstützung der Gesellschafter-Geschäftsführer der zuwendenden Gesellschaft ist. Die Klägerin bezieht sich hierbei auf die dem Beschluss des Senats in BFH/NV 2008, 1704 zu Grunde liegende Entscheidung des FG Hamburg vom 12.12.2007 - 6 K 131/06 (EFG 2008, 634). Die Klägerin übersieht hierbei aber, dass es sich bei der Unterstützung des Gesellschafter-Geschäftsführers durch die Stiftung nur um einen von mehreren Umständen handelte, auf Grund derer das FG Hamburg das Näheverhältnis bejaht hat (vgl. Tz. 2.b. und c. der Gründe). Anders als die Klägerin meint, war für die Entscheidung somit nicht (allein) maßgeblich, dass die der Stiftung zugewendeten Mittel unmittelbar wiederum dem Gesellschafter A zugeflossen waren.
- 25** d) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist eine vGA bei Zuwendungen an Stiftungen auch nicht deswegen ausgeschlossen, weil das Stiftungsvermögen durch die Stiftungssatzung oder das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 ff. AO) gebunden ist oder sie staatlich beaufsichtigt werden (a.A. Wagner, DStR 2011, 1594, 1597). Auch wenn eine Stiftung durch diese Regelungen in ihren Verfügungsmöglichkeiten beschränkt ist, unterscheidet sie sich nicht wesentlich von anderen gemeinnützigen Organisationen bzw. Körperschaften. Diese unterliegen auf Grund des Gemeinnützigkeitsrechts ebenfalls zahlreichen Bindungen, durch die sie --um nicht ihren Status als gemeinnützige Körperschaft zu verlieren-- in ihrer Verfügungsbefugnis beschränkt sind.
- 26** 4. Ob das Handeln einer Kapitalgesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist, muss im gerichtlichen Verfahren in erster Linie das FG anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls beurteilen. Die von ihm getroffene Würdigung kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist und ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine

Erfahrungssätze verstößt. Ist dies nicht der Fall, ist der Bundesfinanzhof (BFH) auch dann an die Beurteilung des FG gebunden, wenn eine abweichende Würdigung des Veranlassungszusammenhangs gleichermaßen möglich oder naheliegend ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 14.07.2004 - I R 111/03, BFHE 206, 437, BStBl II 2005, 307, unter II.4.; Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 988, unter II.4.; BFH-Urteil vom 14.03.2018 - V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz 35, m.w.N.). Das gilt auch dann, wenn es darum geht, aus welcher Motivation heraus eine Kapitalgesellschaft Spenden an eine gemeinnützige Organisation geleistet hat (Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 988, unter II.4.).

- 27** 5. Im Streitfall ist die Schlussfolgerung des FG, dass die Klägerin die in Rede stehende Spende aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen geleistet hat, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie beruht auf einer Gesamtschau der Verhältnisse, die das FG ohne Verfahrensfehler festgestellt und in vertretbarer Weise gewürdigt hat.
- 28** a) Ausgehend von den zuvor dargestellten Maßstäben hat das FG Anhaltspunkte für ein Näheverhältnis der Eheleute B und C zur A-Stiftung darin gesehen, dass diese die A-Stiftung im Jahr 2009 als einzige Stifter gegründet haben. Das FG hat auch den Umstand gewürdigt, dass die Stiftung keine Verbandsstruktur hat, an der die Eheleute B und C mitgliedschaftlich berechtigt sind. Insoweit hat es das FG aber als maßgeblich erachtet, dass die Eheleute B und C mit drei weiteren Vorständen die Geschicke des in der Stiftung verselbständigten Vermögens bestimmten. Dies liegt nach Auffassung des Senats auch insofern nahe, da --trotz fehlender Stimmenmehrheit der Eheleute B und C im Stiftungsvorstand-- von gleichgerichteten Interessen der Mitglieder des Stiftungsvorstandes auszugehen sein wird.
- 29** Ein weiteres Indiz für das besondere Näheverhältnis der Eheleute B und C zu der von ihnen gegründeten A-Stiftung hat das FG in den Spendenaktivitäten der Eheleute B und C zu Gunsten der Stiftung gesehen, deren Volumen die für sie geltenden Höchstbeträge gemäß § 10b Abs. 1 und 1a EStG schließlich 2013 überschritt. Das FG hat somit für die Begründung eines Näheverhältnisses zwischen den Eheleuten B und C und der A-Stiftung maßgeblich auf Umstände abgestellt, die ausschließlich in deren Person begründet sind. Ein solches Vorgehen verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen einen allgemeinen Erfahrungssatz.
- 30** b) Darüber hinaus hat das FG den Umfang der Spendentätigkeit der Klägerin als weiteres Indiz gewertet. Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin seit 2009 von ihr erworbene Kunstwerke im Wert von jährlich zwischen ... € und ... € an die A-Stiftung gespendet, während Spenden an andere gemeinnützige Organisationen nur in geringem Umfang angefallen sind (2012: ... €; 2013: ... €). Das FG hat hierbei auf die Rechtsprechung des BFH abgestellt (Senatsurteil vom 09.08.1989 - I R 4/84, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237, unter II.7.a), wonach ein Vergleich mit Fremdspenden ein geeigneter Maßstab für die Prüfung sei, inwieweit der Spendenaufwand durch das Verhältnis zum Gewährträger verursacht ist, auch wenn dies im Ergebnis dazu führe, dass eine vGA unter Umständen nur dadurch vermieden werden könne, dass neben den Spenden an den Gewährträger noch weitere Beträge gespendet werden. Das FG hat somit den der Senatsrechtsprechung zu Grunde liegenden Gedanken, dass eine einseitige Ausrichtung des Spendenverhaltens auf dessen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hinweisen kann, ebenfalls aufgegriffen und als eine von mehreren Erwägungen herangezogen.
- 31** c) Rechtsfehlerfrei sind auch die Erwägungen des FG zur sog. Vorteilseignung (Bezug i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).
- 32** aa) Das FG hat es insoweit unter Verweis auf die Rechtsprechung des Senats (Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 988, unter II.6.) u.a. als maßgeblich angesehen, dass den Eheleuten B und C als Gesellschaftern durch die Zuwendung der Klägerin an die A-Stiftung der Vorteil verschafft wurde, dass diese die von ihnen, den Eheleuten B und C, angestrebte (zusätzliche) Förderung erhielt, ohne dass B oder C selbst dafür Mittel hätten aufwenden müssen. Darüber hinaus hat das FG auch bei der A-Stiftung das Vorliegen eines Vorteils bejaht (vgl. dazu nachfolgend unter bb).
- 33** Entgegen der Ansicht der Klägerin ist ein Vorgang nicht nur dann geeignet, einen sonstigen Bezug beim Gesellschafter auszulösen, wenn sich dieser eigenen Aufwand dadurch erspart, dass er einen ihn ansonsten ohnehin --aus rechtlicher oder jedenfalls sittlicher-- Verpflichtung tatsächlich "notwendig" treffenden eigenen wirtschaftlichen Aufwand erspart. Auch ist es entgegen der Auffassung der Klägerin nicht erforderlich, dass für den Gesellschafter durch die Spende ein konkreter oder feststellbarer "Reputationsvorteil" entsteht, um die Geeignetheit für einen sonstigen Bezug beim Gesellschafter bejahen zu können.
- 34** Insoweit übersieht es die Klägerin, dass es bei einer Spende an eine nahestehende Person nicht allein darauf

ankommt, dass ein Vorteil beim Gesellschafter eintritt. Diese Sichtweise hat der Senat --wie bereits unter II.3.c bb ausgeführt-- durch Urteil in BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301 aufgegeben. Im Verhältnis zu Dritten reicht es aus, wenn ein entsprechender Vorteil bei der nahestehenden Person eintritt, der auf Grund des Näheverhältnisses dem Gesellschafter zuzurechnen ist (vgl. auch Senatsurteil vom 10.04.2013 - I R 45/11, BFHE 241, 332, BStBl II 2013, 771, Rz 35; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rz 158; Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 KStG Rz 281; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8 Rz 256). Diese Voraussetzung ist bereits dann erfüllt, wenn eine dem Gesellschafter nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht (vgl. auch BFH-Urteile vom 25.05.2004 - VIII R 4/01, BFHE 207, 103, unter II.2.b aa; vom 19.06.2007 - VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, unter II.1.b; vom 14.03.2017 - VIII R 32/14, BFH/NV 2017, 1174, Rz 28, m.w.N.).

- 35** bb) Dahingehend hat das FG zutreffend darauf abgestellt, dass die A-Stiftung als nahestehende Person der Eheleute B und C mit dem Eigentum an den Kunstwerken einen tatsächlichen Vorteil erlangt hat. Das FG hat es insoweit als maßgeblich erachtet, dass die A-Stiftung zwar in ihrer Verfügungsmöglichkeit über die Spende nicht frei gewesen sei, sie aber --trotz Dauerleihgabe-- nicht das wirtschaftliche Eigentum an die Museen verloren habe.
- 36** Zwar hat die Klägerin insbesondere unter Verweis auf die Bedingungen der Dauerleihgabe einen Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums bei der A-Stiftung bzw. deren wirtschaftliche Bereicherung und damit einen Vorteil verneint. Dies kann aber letztlich dahinstehen. Indem die Klägerin der A-Stiftung die betreffenden Kunstwerke zugewendet hat und diese die Werke dann zur Verwirklichung ihrer Satzungszwecke für eine Dauerleihgabe verwendet hat, wurde die A-Stiftung jedenfalls in die Lage versetzt, ihrem Satzungszweck nachzugehen. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass die A-Stiftung auf Anregung der Museen zum Schutz vor etwaigen Missbräuchen "zwischen geschaltet" wurde, um zu verhindern, dass die Kunstwerke in Zeiten "klammer Kassen" ggf. seitens der Trägerbehörden der Museen hätten veräußert werden können.
- 37** Schon weil die A-Stiftung mit den ihr von der Klägerin zugewendeten Kunstwerken ihren satzungsmäßigen Zweck verfolgt, liegt für diese auch ein entsprechender Vorteil vor.
- 38** 6. Die Würdigung des Vorgangs durch das FG als vGA verstößt entgegen der Ansicht der Klägerin auch nicht gegen Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG).
- 39** § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG enthält zwar keine gesetzliche Definition der vGA. Gleichwohl hat der Gesetzgeber am Begriff der vGA vor dem Hintergrund einer langjährigen einheitlichen Rechtsprechung zur Definition dieses unbestimmten Rechtsbegriffs festgehalten (Senatsurteil vom 10.06.1987 - I R 149/83, BFHE 150, 524, BStBl II 1988, 25) und so die von der Rechtsprechung vorgenommene Inhaltsbestimmung gebilligt (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 26.06.2008 - 2 BvR 2067/07, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2008, 1280, unter III.2.b bb). Dies ist verfassungsrechtlich grundsätzlich unbedenklich (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.12.1992 - 1 BvR 326/89, Neue Juristische Wochenschrift 1994, 574, unter 2.b).
- 40** Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt daher auch kein Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG bzw. gegen die Grundsätze der Bestimmbarkeit und Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns vor, wenn das FG auf Grund der zuvor dargestellten langjährigen Rechtsprechung die A-Stiftung im Verhältnis zu den Eheleuten B und C als nahestehende Person angesehen und eine vGA bejaht hat (vgl. auch Hollatz, EFG 2018, 1676, 1679). Insoweit existiert ebenfalls eine langjährige einheitliche Rechtsprechung, von der das FG nicht abgewichen ist. Darüber hinaus ist es auch nicht geboten, den Begriff der vGA und damit § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in dem Sinne restriktiv auszulegen, dass Zuwendungen an Stiftungen keine vGA auslösen könnten. Hierdurch käme es vielmehr zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Privilegierung von Zuwendungen an Stiftungen gegenüber Zuwendungen an andere gemeinnützige Körperschaften.
- 41** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de