



Corporate Giving

Steuerzahlung statt Spendenabzug bei verdeckten Gewinnausschüttungen

von Christoph Mecking (Berlin)

Wenn Kapitalgesellschaften an steuerbegünstigte Organisationen zur Erfüllung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke Zuwendungen geben, ist ein Problem vorprogrammiert. Es stellt sich dann die Frage nach der Abgrenzung zwischen gewinnmindernden Betriebsausgaben, abzugsfähigen Spenden oder nicht abzugsfähigen verdeckten Gewinnausschüttungen. Besonders kritisch wird es, wenn Gesellschafter die begünstigte Stiftung errichtet haben, Mitglied des begünstigten Vereins sind oder wenn die Non-Profit-Organisation selbst Gesellschafterin der zuwendenden Kapitalgesellschaft ist.

Nehmen wir etwa den Fall, dass die XY-GmbH im alleinigen Eigentum der steuerbegünstigten XY-Stiftung steht. Das Unternehmen hat in der Vergangenheit einen Teil ihres Einkommens zur Förderung gemeinnütziger Zwecke und Projekte steuerbegünstigten Dritten zugewendet. Nun will sie diese Mittel zweckgebunden an die XY-Stiftung geben, die dann die Mittel weitergibt. Die GmbH fragt, ob sie für die Zuwendung weiterhin den Spendenabzug geltend machen darf.

Unternehmensspende

Grundsätzlich gilt, dass die GmbH auf ihren Gewinn Körperschaft- und Gewerbesteuer zu zahlen hat. Die von ihr auszuschüttenden Gewinne sind nach Abzug der auf ihrer Ebene darauf entfallenden Steuern an die XY-Stiftung zu überweisen, wo sie als Einnahmen aus Vermögensverwaltung steuerfrei vereinnahmt werden. Nach Bildung etwaiger Rücklagen sind diese Mittel von der Stiftung für ihre steuerbegünstigten Zwecke zeitnah zu verwenden.

Spenden sind bei der XY-GmbH als einem privaten, gewinnorientierten Unternehmen grundsätzlich steuerlich abzugsfähig. Sie wirken sich gewinnmindernd aus und reduzieren die Körperschaft- und Gewerbesteuerlast:

- Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, 3 KStG bis zu 20% des Einkommens oder 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter,
- nach § 8 Nr. 9 GewStG beschränkt auf 20% des um die Hinzurechnungen erhöhten Gewinns oder 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Wirtschaftsjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.

Verdeckte Gewinnausschüttung

Diese Abzugsfähigkeit gilt allerdings nur „vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 KStG“. Es darf keine Einkommensverwendung in Gestalt einer offenen oder verdeckten Gewinn-

ausschüttung (vGA) vorliegen. Zuwendungen, die durch ein besonderes Näheverhältnis zwischen Spendenempfänger und Gesellschafter der zuwendenden Kapitalgesellschaft – das Gesellschaftsverhältnis – veranlasst sind, wären demnach schädlich. Darunter sind insbesondere unangemessene, einem Fremdvergleich nicht standhaltende Vermögensvorteile zugunsten der Gesellschafter zu verstehen, welche den Gewinn der Gesellschaft gemindert haben und mit deren Hilfe steuerlich unbeachtliche Gewinnverwendungen in steuerwirksame Betriebsausgaben (oder Spenden) transferiert worden sind oder zumindest werden sollten. Ein gewissenhafter Geschäftsleiter, der die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anwendet, dürfte eine solche Zuwendung einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Bedingungen nicht gewährt haben.

Die Beurteilung durch Finanzamt und Rechtsprechung geschieht regelmäßig aufgrund eines Fremdvergleichs, der anhand von Indizien erfolgt. Stichworte sind einseitiges Spendenverhalten, ertragsunabhängige Zuwendungen, ersparte Eigenmittel des Gesellschafter oder seine Position als Stifter oder Mitglied der geförderten Einrichtung. Der BFH hat bei Spenden von Sparkassen an ihre Gewährträger sogar entschieden, dass eine vGA dann anzunehmen sei, wenn sie den durchschnittlichen Spendenbetrag übersteigen, der an fremde Dritte innerhalb der letzten drei Jahre geleistet wurde. Diese Vorstellung ist zu Recht weithin kritisiert worden, denn ein solches „Gießkannenprinzip“ ist keine überzeugende Ausprägung einer Spendenmotivation, die auf die wirksame Förderung gemeinnütziger Zwecke gerichtet sein sollte.

Spende an steuerbegünstigten Inhaber

In der Eingangssituation ist die gemeinnützige XY-Stiftung Alleingesellschafterin der GmbH; die Zuwendungen könnten also durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein, eine vGA darstellen und damit ihre steuermindernde Wirkung verlieren. Allerdings gilt der Fremdvergleich und damit die Perspektive eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Dieser hätte die Zuwendungen der Stiftung ebenfalls gegeben, denn diese verfolgt aufgrund der Zweckbindung die Anliegen weiter, die die GmbH auch schon vorher gefördert hatte. Das Unternehmen wird dabei operativ von der Verwaltung der Fördermaßnahmen entlastet, führt aber ihr gemeinwohlförderndes Engagement in einem Umfang fort, der dem bisherigen Volumen vergleichbar ist. Die Zuwendungen stärken zudem die namensähnliche Stiftung als

Kompetenzzentrum für gemeinnützige Aktivitäten; es entsteht eine klare Abgrenzung der Aufgabenzuständigkeiten und ein noch stärker nachvollziehbares Corporate Design in der Außendarstellung. Schließlich kann die Firma in ihrem Marketing von der Gesamtspende in vergleichbarer Weise profitieren, als wenn sie selbst an die verschiedenen Empfänger gespendet hätte. Im Ergebnis werden die gemeinnützigen Zwecke aufgrund der Abzugsfähigkeit der über die XY-Stiftung geleiteten Zuwendung in gleicher Höhe gefördert als wenn sie direkt vom Unternehmen geleistet worden wären. Der Vergleich führt zu keiner Veränderung im Steueraufkommen.

Sollte das Finanzamt zu einem anderen Ergebnis kommen, etwa weil die Firma die bisherige direkte Förderung nicht fortsetzt, sondern die begünstigten Organisationen nur noch mittelbar (nach Beschluss der Stiftung) gefördert werden, würde das gesamte Fördervolumen sinken, weil der an die Stiftung übertragende Gewinn durch die vGa belastet würde. Die Zuwendungen würden – etwa bei den regelmäßig alle drei Jahre in der GmbH anstehenden steuerlichen Außenprüfungen – nicht als steuerbegünstigt anerkannt und der von der GmbH zu versteuernde Gewinn stiege aufgrund einer Korrektur außerhalb der Steuerbilanz. Ggf. würden Zinsen auf Steuernachzahlungen fällig, derzeit 1,8 % p. A. (§§ 233, 238 AO).

Änderungsbedarf

Gesellschaftliches Engagement der Unternehmen erfolgt auch durch Spenden. Unternehmensspenden sind eine wichtige Finanzierungsquelle gemeinnützigen Handelns. Sie sollten durch den Staat gefördert und nicht erschwert werden. Die Handhabung von Finanzverwaltung und Rechtsprechung gehen insoweit in die falsche Richtung. Sie übersieht, dass die gemeinnützigen Körperschaften in der Verwendung der Mittel an die selbstlose Förderung der Allgemeinheit gebunden sind. Die Abgrenzung zwischen der gesellschaftsrechtlichen und der altruistischen Veranlassung einer Zuwendung ist problematisch, wegen der Erforschung einer inneren Haltung nicht frei von Spekulationen und setzt schließlich die falschen Zeichen.


Um Unternehmen vor allem der mittelständischen Wirtschaft als Good Corporate Citizens zu motivieren, sollte der Gesetzgeber eine klare, einfache und rechtssichere Lösung vorsehen. Dazu sind, teilweise unter Rückgriff auf die Rechtslage in anderen europäischen Ländern, verschiedene Vorschläge gemacht worden. In Betracht kommt zunächst die schlichte Streichung des Vorbehalts in § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG. Es könnte in dieser Vorschrift auch das Wort „vorbehaltlich“ durch „ungeachtet“ ersetzt werden. Vorzugswürdig ist, Zuwendungen von Unternehmen an steuerbegünstigte Körperschaften bis zur Grenze des Gestaltungsmissbrauchs generell für abzugsfähig zu erklären, ganz allgemein als Betriebsausgaben oder durch Obergrenzen beschränkt als Spenden.

Kurz&Knapp

Bei Zuwendungen von Kapitalgesellschaften für steuerbegünstigte Zwecke stellt die Abgrenzung von abzugsfähigen Spenden und steuerpflichtigen verdeckten Gewinnausschüttungen einen erheblichen Unsicherheitsfaktor



Um Unternehmen als Good Corporate Citizens zu motivieren, braucht es rechtssichere Lösungen

dar. Streit anfällig ist die Klärung der Frage, ob die empfangende gemeinnützige Organisation in einem so garteten Näheverhältnis zum Gesellschafter der leistenden Kapitalgesellschaft steht, dass die Spendung in eine nicht abziehbare Zuwendung umzudeuten ist. Um Unternehmensspenden attraktiv zu halten, ist der Gesetzgeber aufgefordert, die Abzugsfähigkeit bei Zuwendungen von Unternehmen an steuerbegünstigte Körperschaften generell zuzulassen. 

Zum Thema

Maciejewski, Tim: Spenden oder verdeckte Zuwendungen zwischen gemeinnützigen Körperschaften? – zugleich Besprechung des Urteils des BFH vom 13.7.2022 – I R 52/20, npoR 2023, S. 280 – 286.

Mecking, Christoph: Corporate Giving. Unternehmensspende, Sponsoring und insbesondere Unternehmensstiftung, in: Backhaus-Maul, Holger u. a. (Hrsg.): Corporate Citizenship in Deutschland: Gesellschaftliches Engagement von Unternehmen: Bilanz und Perspektiven, 2. Aufl. 2010, S. 371 – 387.

Winheller, Stefan / Pham, Khanh Duong: Unternehmensspenden sind keine verdeckten Gewinnausschüttungen, DStR 2022, S. 2127 – 2132.

In Stiftung&Sponsoring

Alberg-Seberich, Michael: „Der Zweck heiligt die Mittel“? Stiftungen und deren Funktionen für Unternehmen, S&S 4/2022, S. 27 – 28, doi.org/10.37307/j.2366-2913.2022.04.13



Rechtsanwalt **Dr. Christoph Mecking** ist Herausgeber von Stiftung&Sponsoring sowie geschäftsführender Gesellschafter des Instituts für Stiftungsberatung und von LEGATUR.
c.mecking@stiftungsberatung.de
www.stiftungsberatung.de