

Verdeckte Zuwendungen durch und an Vereine und Stiftungen

4. Septembertagung des Zentrums für Non Profit
Recht Mitteldeutschland

Dr. Tim Maciejewski, Dipl.-Finw. (FH), Bucerius Law School

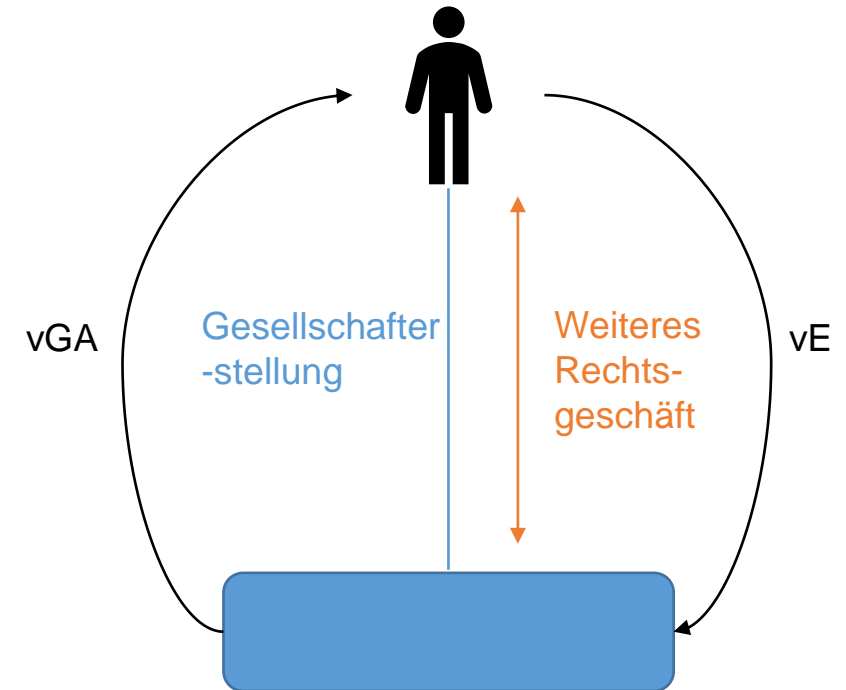
14. September 2023

AGENDA

- I. Ausgangslage: Warum sind verdeckte Zuwendungen auch bei Vereinen und Stiftungen relevant?
 - Zivilrechtliche Gründe für die Abgrenzung verdeckter Zuwendungen
 - Dogmatische Grundlagen verdeckter Zuwendungen im Steuerrecht
 - Spezifische steuergesetzliche Regelungen für verdeckte Zuwendungen bei Vereinen und Stiftungen
- II. Verdeckte Zuwendungen bei Vereinen und Stiftungen
 - Ertragssteuerrechtliche Behandlung auf Ebene der Körperschaft
 - Ertragssteuerrechtliche Behandlung auf Ebene der Mitglieder bzw. Destinatäre
- III. Besonderheiten bei gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen
 - Steuerrechtliche Behandlung auf Ebene der Zuwendenden
 - Steuerrechtliche Behandlung auf Ebene der Zuwendungsempfänger

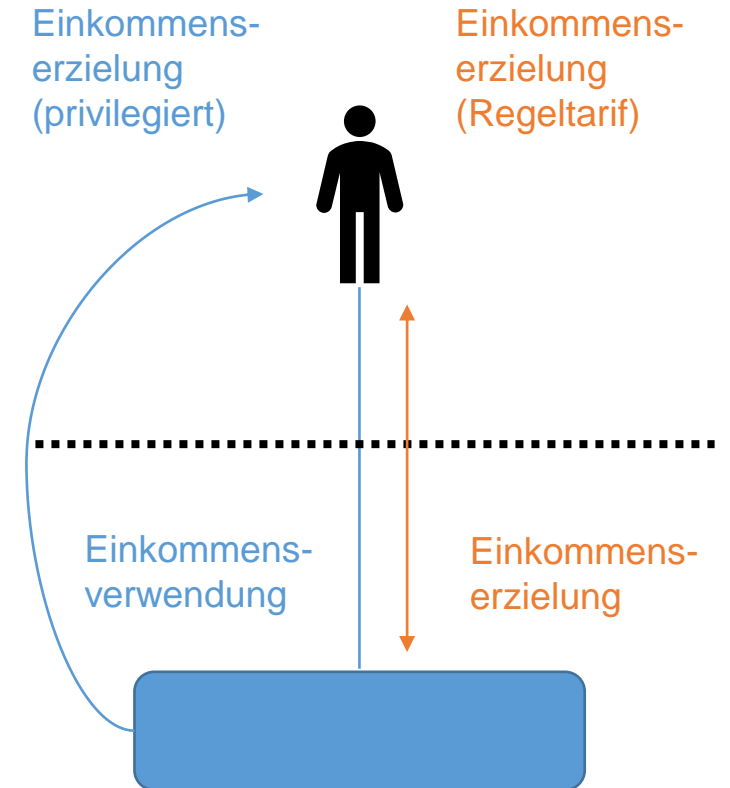
I. 1. BEGRIFF UND ZIVILRECHTLICHER ANLASS ZUR ABGRENZUNG

- Begriffsverständnis: Verdeckte Zuwendungen = Vermögenstransfer zwischen Gesellschaft und Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsverhältnis, aber in der (äußerlichen) Form eines gesonderten Vertragsverhältnisses
- Mögliche zivilrechtliche Konsequenzen
 - Verdeckte Zuwendung zulasten der Gesellschaft (vGA) kann satzungswidrig sein
 - Abgeschlossenes Rechtsgeschäft kann mangels Vertretungsmacht unwirksam sein (§ 177 BGB (analog));
 - Regressansprüche gegen handelnde Organe und begünstigte Gesellschafter sind denkbar;
 - u.U. auch Ansprüche der Mitgesellschafter auf aktive Gleichbehandlung oder Untersagung
 - Verdeckte Zuwendung zugunsten der Gesellschaft (vE) ist nach hM keine unentgeltliche Zuwendung, sondern beruht auf eigenständigem Rechtsgrund („causa societatis“), der ggfs. Austauschvertrag ergänzt (gemischter Vertrag); vgl. z.B. BGH II ZR 245/06, NJW 2008, 1589, Rn. 17 f.



I. 2. STEUERDOGMATISCHE VERORTUNG

- Ertragsteuerrecht differenziert kategorisch zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung (§ 2 Abs. 2 EStG; § 8 Abs. 3 S. 1 KStG)
- Besteuerung von Körperschaften beruht auf dem Trennungsprinzip, d.h. Einkommensermittlung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene erfolgen prinzipiell unabhängig voneinander
- Verdeckte Zuwendungen sind als Elemente der Einkommensverwendung für die Einkommensermittlung unbeachtlich und als Einflüsse der Gesellschaftersphäre auf Ebene der Gesellschaft zu korrigieren (§ 8 Abs. 3 S. 2 ff. KStG); verdeckte Einlagen erhöhen das steuerliche Einlagekonto (§ 27 Abs. 1 S. 1 KStG)
- Auf Gesellschafterebene werden verdeckte Zuwendungen offenen Zuwendungen gleichgestellt, um wirtschaftliche Doppelbesteuerungen zu vermeiden
 - vGA sind Bezüge aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG)
 - Aufwand aus vE führt (nur) zu Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 6 Abs. 6 S. 2 EStG)
- Abgrenzung zwischen betrieblicher und gesellschaftsrechtlicher Veranlassung durch Fremdvergleich als bereichsspezifische Konkretisierung des Veranlassungsprinzips



I. 3. SPEZIFISCHE TATBESTÄNDE FÜR VEREINE UND STIFTUNGEN

- § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, 3 EStG: „Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten.“
- § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 EStG: „Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Abs. 1 **Nr. 3-5** KStG, die Gewinnausschüttungen im Sinne der Nr. 1 S. 1 vergleichbar sind [...]; **Nr. 1 S. 2, 3** und Nr. 2 gelten entsprechend“
- § 27 Abs. 7 KStG: „Die vorstehenden Absätze gelten sinngemäß für **andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften** und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 **Nr. 1, 9** oder 10 EStG gewähren können.“
- § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO: „Die **Mitglieder** oder Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und **in ihrer Eigenschaft als Mitglieder** auch keine **sonstigen Zuwendungen** aus Mitteln der Körperschaft erhalten.“

II. 1. A) PRIVATNÜTZIGER VEREIN: EBENE DER KÖRPERSCHAFT

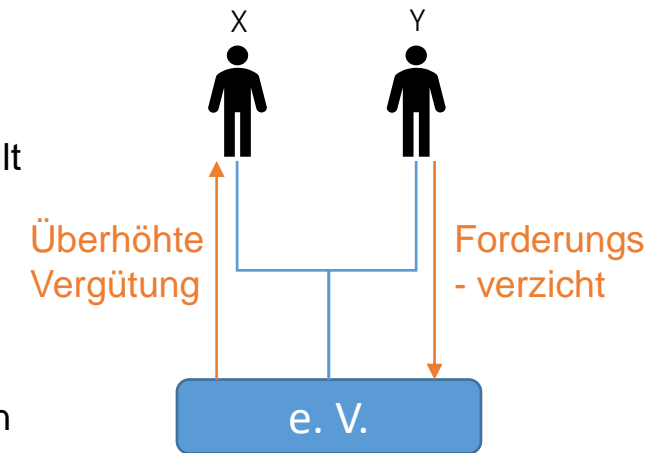
- Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 ff. KStG:
 - Einziger Unterschied zu unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften besteht darin, dass Einkommen nicht zwingend nur aus gewerblichen Einkünften besteht
 - Geringfügige Anpassung bekannter Abgrenzungsmaßstäbe; z.B. BFH I R 45/90, BStBl II 1992, 492, Rn. 67; BFH I R 21/98, BStBl. II 1999,99 Rn. 10: Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vermögenminderungen oder verhinderte Vermögenmehrungen, die sich auf **das Einkommen** auswirken, in keinem Zusammenhang mit offenen Gewinnausschüttungen stehen und **durch das Mitgliedschaftsverhältnis** veranlasst sind.
- Abgrenzung zu Mitgliedsbeiträgen (§ 8 Abs. 5 KStG)
 - Mitgliedsbeiträge = Beiträge zur Verfolgung des Satzungszwecks, nicht für Wahrnehmung besonderer Interessen oder besondere Leistungen (vgl. BFH I R 86/85, BStBl. II 1990, Rn. 16 m.w.N.)
 - Indizien für verdecktes Leistungsentgelt:
 - Beitragshöhe hängt davon ab, ob Leistungen in Anspruch genommen werden (vgl. BFH I 151/63, BStBl. III 1966, 632 Rn. 11 ff.; BFH V B 129/00);
 - Tatsächlich erhobene Leistungsentgelte decken mittelfristig nicht die Kosten für Sonderleistungen (vgl. BFH I 25/63 U, BStBl. III. 1965, 294 Rn. 14; R 8.12 Abs. 1 S. 3 Nr. 3 KStR 2022)

II. 1. B) PRIVATNÜTZIGER VEREIN: EBENE DES MITGLIEDS

- Verdeckte Gewinnausschüttung:
 - Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 2 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG bei wirtschaftlicher Vergleichbarkeit
 - Gewinnverteilung und Veranlassung durch das individuelle Mitgliedschaftsverhältnis
 - Keine Bezüge bei allgemeinen Leistungen an alle Mitglieder zur Verwirklichung des Satzungszwecks (BT-Drs. 14/6882, S. 35)
 - Bezüge in Geldeswert (Sachbezüge, Nutzungsvorteile) zu bewerten nach § 8 Abs. 2 EStG
 - Kein unentgeltlicher Erwerb (Veranlassung durch das Mitgliedschaftsverhältnis)
 - Besteuerung mit Abgeltungsteuer / im Teileinkünfteverfahren (§ 32d Abs. 1; § 3 Nr. 40 S. 1 d) EStG)
- Verdeckte Einlage:
 - Abgrenzung zu Mitgliedsbeiträgen (Freiwilligkeit vs. satzungsmäßiger oder faktischer Leistungszwang; vgl. BFH X R 242/93, BStBl. II 1997, 612, Rn. 19; BFH IX E 7/83, BStBl. II 1987, 814, Rn. 13)
 - Zwar keine Anwendung von § 6 Abs. 6 S. 2 EStG („Beteiligung an der **Kapitalgesellschaft**“), aber Rückgewähr von Einlagen denkbar (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 2 i.V.m. Nr. 1 S. 3 EStG), daher steuerliches Einlagekonto auf Ebene des Vereins erforderlich (§ 27 Abs. 7 KStG)

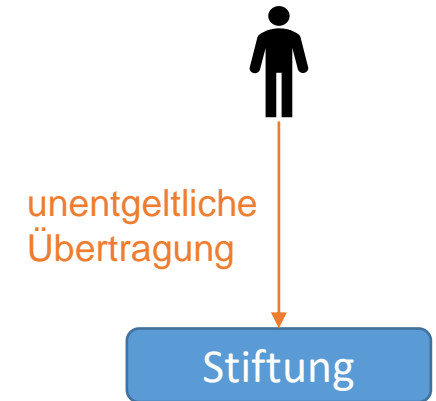
II. 1. C) PRIVATNÜTZIGER VEREIN: BEISPIEL

- Der privatnützige A e.V. zahlt Mitglied X, dem alleinigen Vereinsvorstand, eine Vorstandsvergütung in Höhe von 20.000 € p.a. Fremdüblich wäre maximal eine Vergütung von 10.000 €. Die Arbeit von X entfällt zu jeweils 25 % auf gewerbliche und vermögensverwaltende (Vermietung und Verpachtung) Tätigkeiten des Vereins und zu 50 % auf die Verwirklichung der Satzungszwecke zugunsten der Mitglieder.
- Mitglied Y verzichtet auf eine Forderung in Höhe von 5.000 € gegen den Verein. Der Verein hatte die Verbindlichkeit zutreffend im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfasst. Y hatte die Forderung zutreffend in der Bilanz seines Gewerbebetriebs aktiviert.
- Rechtsfolgen:
 - Ebene des Vereins:
 - § 8 Abs. 3 S. 2 KStG: Berichtigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung um jeweils + 2.500 €
 - § 8 Abs. 3 S. 3 KStG: Berichtigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb um – 5.000 €
 - § 27 Abs. 7 KStG: Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos um + 5.000 €
 - Ebene der Mitglieder:
 - X: § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 2 EStG: Einkünfte iHv 10.000 €; Besteuerung mit Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1 EStG)
 - Y: Forderungsverzicht aus außerbetrieblichen Gründen, also Entnahme der Forderung; verdeckte Einlage wirkt sich (erst) bei einer eventuellen Einlagenrückgewähr aus



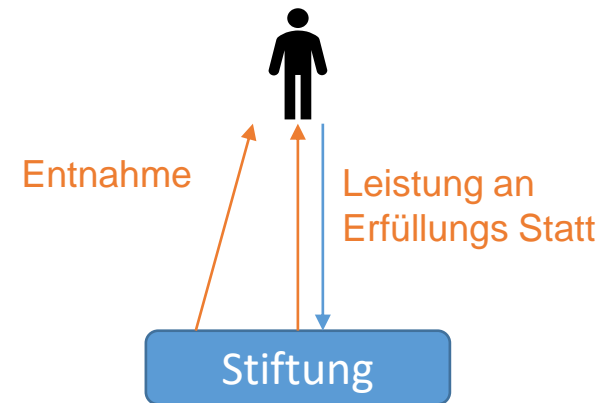
II. 2. A) PRIVATNÜTZIGE STIFTUNG: EBENE DER KÖRPERSCHAFT

- Nach hM keine Anwendung von § 8 III 2 ff. KStG, weil mitgliedschaftliches Verhältnis fehlt (BFH I R 102/10, BStBl. II 2014, 484, Rn. 11 m.w.N.)
- Verdeckte Einlage führt zu (teilweise) unentgeltlichem Erwerb des Wirtschaftsguts
 - Fortführung Anschaffungskosten, Übergang von stillen Reserven, Fortführung von Fristen usw. bei Nutzung zu Überschusseinkünften (vgl. z.B. § 17 Abs. 1 S. 4, Abs. 2 S. 5; § 23 Abs. 1 S. 5; § 20 Abs. 4 S. 6 EStG; § 11d Abs. 1 EStDV)
 - Einlage in Betriebsvermögen bei betrieblicher Verwendung durch Stiftung (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG)
 - Schenkungssteuerpflicht (ggfs. gemischte Schenkung)



II. 2. A) PRIVATNÜTZIGE STIFTUNG: EBENE DER KÖRPERSCHAFT

- Verdeckte Gewinnausschüttung ist Einkommensverwendung zur Verwirklichung der Satzungszwecke
 - Vermögensminderung ist nach § 10 Nr. 1 KStG nicht abziehbar
 - Einkommenskorrektur bei verhinderter Vermögensmehrung?
 - Leistung an Erfüllungs Statt (= tauschähnliches Geschäft) bei Erfüllung einer Geldforderung des Destinatärs
 - Entnahme bei Zuwendung / Nutzung eines Wirtschaftsguts oder Leistung aus dem Betriebsvermögen (§ 4 Abs. 1 S. 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG)
 - Ansonsten Analogie zu § 8 Abs. 3 S. 2 KStG?
 - m.E. planwidrige Regelungslücke zweifelhaft (keine Sollertragsbesteuerung bei Überschusseinkünften, zweckwidrige Privilegierung kann auf anderem Weg vermieden werden)

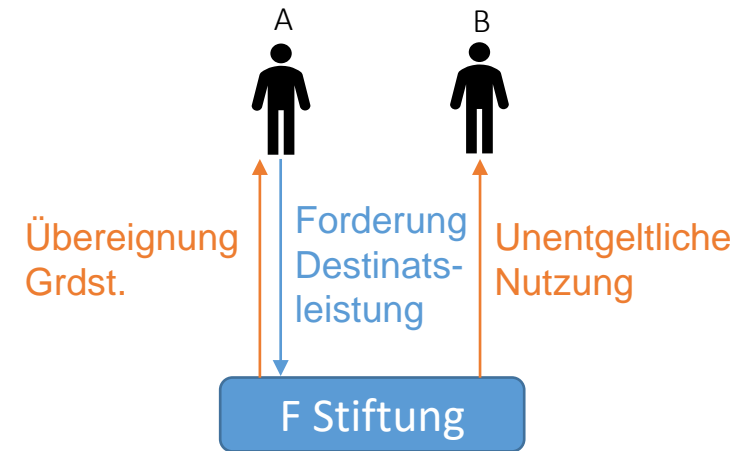


II. 2. B) PRIVATNÜTZIGE STIFTUNG: EBENE DES DESTINATÄRS

- Verdeckte Einlage
 - unentgeltliche Übertragung, ggfs. Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), Schenkungssteuerpflicht
 - Erfassen von verdeckter Einlage (in Höhe des Übertragungswerts) auf steuerlichem Einlagekonto der Stiftung (§ 27 Abs. 1, 7 KStG)
- Verdeckte Gewinnausschüttung
 - Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 2 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG (zweifelnd *Dannecker*, DStR 2023, 1057, 1070 m.w.N.); m.E. keine besondere Einflussnahmemöglichkeit der Destinatäre erforderlich (FG Hamburg, 6 K 196/20, Rev BFH VIII R 25/21)
 - Bewertung nach § 8 Abs. 1, 2 EStG unabhängig von Qualifikation auf Ebene der Stiftung (insb. auch bei verhinderten Vermögensmehrungen durch Zuwendung von Nutzungen / Sachwerten; zweifelnd *Roth*, BeckOGK BGB, § 80 Rn. 349.9)
 - Besteuerung grundsätzlich mit Abgeltungssteuer / im Teileinkünfteverfahren
 - anders aber m.E. bei vergünstigter Zuwendung von Nutzungen oder Wirtschaftsgütern (verhinderte Vermögensmehrung auf Ebene der Stiftung) ohne Realisation auf Ebene der Stiftung
 - Materielles Korrespondenzprinzip (§ 3 Nr. 40 d) S. 2 ; § 32d Abs. 1 Nr. 4 EStG) setzt insoweit Einkommensberichtigung auf Ebene der Stiftung voraus (Wortlaut „Einkommen nicht gemindert“ ist mit Blick auf Entstehungsgeschichte zu eng)

II. 2. C) PRIVATNÜTZIGE STIFTUNG: BEISPIEL

- Der Vorstand der Familienstiftung F beschließt eine satzungskonforme Zuwendung an Destinatär A in Höhe von 100.000 €. Zur Erfüllung dieses Anspruchs erhält Destinatär A ein von der Stiftung vor 6 Jahren erworbenes und seitdem verpachtetes Grundstück (AK 40.000 €).
- Destinatär B darf ein weiteres Grundstück der Stiftung unentgeltlich für private Zwecke nutzen. Eine marktübliche Pacht würde 10.000 € betragen.
- Ebene der Stiftung:
 - Veräußerung des Grundstücks als privates Veräußerungsgeschäft (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG): Übertragung gegen Erfüllung von Verbindlichkeit aus der nicht steuerbaren Vermögenssphäre (§ 10 Nr. 1 KStG); Veräußerungsgewinn iHv 60.000 €
 - Mangels Aufwands keine Einkünfteberichtigung hinsichtlich der nicht erzielten Pacht (verhinderte Vermögensmehrung)
- Ebene der Destinatäre:
 - Jeweils Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 1 EStG iVm § 8 Abs. 2 S. 1 EStG iHd gemeinen Werts der erhaltenen Leistung
 - A: Einkünfte iHv 100.000 €; Abgeltungsteuer/Teileinkünfteverfahren; AK iHv 100.000 € (ggfs. Neubeginn Frist iSv § 23 EStG)
 - B: Einkünfte iHv 10.000 €; Regeltarif, weil Einkünfte auf Ebene der Stiftung das Einkommen nicht erhöht haben (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 Hs. 1 EStG analog)



III. 1. GEMEINNÜTZIGE VEREINE UND STIFTUNGEN: ZUWENDENDER

- Bei Zuwendungen **durch gemeinnützige Körperschaften**
 - Ertragsteuerliche Behandlung im wGB grundsätzlich nach denselben Maßstäben wie bei privatnützigen Vereinen und Stiftungen (partielle Steuerpflicht; Gleichbehandlung aus Gründen der Wettbewerbsneutralität)
 - vGA aus dem wGB sind potenzielle Mittelfehlverwendungen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 (Verbot der Gesellschafter-/Mitgliederbegünstigung); im ideellen Bereich kann verdeckte Zuwendung Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke dienen
 - Fremdvergleich aus vGA-Dogmatik gilt grundsätzlich auch bei Leistungsbeziehungen zu Dritten nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 (Verbot der Drittbegünstigung; vgl. zuletzt BFH V R 5/17, BStBl. II 2021, 55, Rn. 40 ff.)
 - Aber bei Zuwendungen **an andere gemeinnützige Körperschaften / im gemeinnützigen Konzern:**
 - Ggfs. Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO und danach Zweckbetrieb statt wGB
 - Ansonsten kommt Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO nF in Betracht; vgl. auch:
 - AEAO zu § 58 Rz. 7 Abs. 1 S. 1: kein wGB bei Nutzungsüberlassung, Warenlieferung oder Dienstleistung gegen bloße Kostendeckung
 - AEAO zu § 58 Rz. 7 Abs. 2 S. 1: Bei Gewinnaufschlag zwar grundsätzlich wGB und bei nicht fremdüblichem Entgelt dann auch verdeckte Zuwendung (AEAO zu § 55 AO Rz. 2 Abs. 2 S. 5), aber verdeckte Zuwendung an gemeinnützige Mitglieder ist wiederum unschädlich nach § 58 Nr. 1 (AEAO zu § 58 Rz. 4 S. 1)
 - nötig bleibt aber Gewinnkorrektur im wGB

III. 1. GEMEINNÜTZIGE VEREINE UND STIFTUNGEN: ZUWENDENDER

- Zusatzproblem bei Zuwendungen **an andere gemeinnützige Körperschaften**: Abgrenzung zur Spende
- Einleitende Formulierung in § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KStG: „Vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 [KStG]“
- Dazu zuletzt BFH I R 52/20, BStBl. II 2023, 501, Rn. 24, 27, 29:
 - Vorbehalt liefert keine inhaltliche Aussage zu Abgrenzungsmaßstab: entscheidend bleibt Veranlassungsgrundsatz, bereichsspezifisch konkretisiert durch Fremdvergleich;
 - Für Fremdvergleich im Rahmen von vE/vGA ist gemeinnütziger Zweck der Körperschaft(en) zu berücksichtigen;
 - Verwendung der Zuwendung im ideellen Bereich des Empfängers indiziert Spende (m.E. ebenso bei zulässiger Zuführung zum gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Vermögen des Empfängers)
 - negativer Fremdspendenvergleich kann im gemeinnützigen Konzern als Indiz widerlegt werden, wenn mit der Zuwendung eigene Zwecke **des Zuwendenden** verwirklicht werden, also (teilweise) Zweckidentität besteht
 - in § 58 Nr. 1 AO n.F. entfallene Frage der (teilweisen) Zweckidentität bleibt damit ertragsteuerlich relevant!

III. 2. GEMEINNÜTZIGE VEREINE UND STIFTUNGEN: EMPFÄNGER

- Verdeckte Gewinnausschüttungen:
 - In der Regel wohl schon kein Einkünftebestand für erhaltene verdeckte Gewinnausschüttungen
 - § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 Hs. 2 EStG erfasst nur Leistungen nicht steuerbefreiter Körperschaften
 - § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 2 a) EStG erfasst nur wiederkehrende Bezüge
 - Abgrenzung zwischen Spende und vGA beim gemeinnützigen Zuwendungsempfänger regelmäßig nicht relevant, weil Beteiligung an gemeinnütziger Tochtergesellschaft ebenfalls zum ideellen Bereich zählt (nunmehr auch AEAO zu § 57 AO Rz. 14 S. 2), d.h. Gebot zeitnaher Mittelverwendung greift jedenfalls
- **Exkurs:** Gemeinnützige Körperschaft kann nach h.M. auch nahestehende Person des Gesellschafters einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft sein (zuletzt BFH I R 16/18, BStBl. I 2022, 119, Rn. 18 ff.)
 - „besonderes Näheverhältnis“ zwischen Gesellschafter und gemeinnütziger Körperschaft erforderlich
 - Fremdpendenvergleich auch hier nur ein widerlegbares Indiz für gesellschaftsrechtliche Veranlassung
 - Bei Annahme einer vGA:
 - Einkünfte des Gesellschafters aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG
 - Zusätzlicher Spendenaufwand des Gesellschafters (§ 10b Abs. 1 EStG / § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) durch Vorteilsverbrauch

IV. THESEN UND PERSPEKTIVEN

- Verdeckte Zuwendungen sind bei sämtlichen Körperschaften i.S.d. § 1 KStG abzugrenzen – auch bei Vereinen und Stiftungen, unabhängig von einer Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit
- Aus der Möglichkeit einer verdeckten Einlage folgt die Notwendigkeit, ein steuerliches Einlagekonto zu führen (bei rechtsfähiger Stiftung: BFH I R 42/19 (anh.); bei Verbrauchsstiftung: BFH I R 46/21 (anh.))
- Bei Stiftungen ist § 8 Abs. 3 KStG nach hM nicht anwendbar
 - daher bei verhinderten Vermögenmehrungen zum Teil keine Realisation auf Ebene der Körperschaft aber m.E. dafür Besteuerung im Regeltarif auf Ebene des steuerpflichtigen Destinatärs
 - Bei verdeckter Zuwendung zwischen Gemeinnützigen fehlt häufig schon wGB (jedenfalls bei Leistung gegen bloße Kostendeckung)
- Im gemeinnützigen Konzern ist zusätzlich Abgrenzung zwischen verdeckten Zuwendungen und Spenden vorzunehmen
 - Vorbehalt in § 9 Abs. 1 Nr. 2 ist nur Ausdruck dieser Abgrenzung (BFH I R 52/20, BStBl. II 2023, 501)
 - De lege lata regelmäßig Indiz zugunsten einer Spende; negativer Fremdspendenvergleich jedenfalls bei Zweckidentität widerlegbar
 - Vereinfachung de lege ferenda: Fiktion von Spenden bei unentgeltlichen Zuwendungen an Gemeinnützige und Vorbehalt von § 42 AO

Verdeckte Zuwendungen durch und an Vereine und Stiftungen

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!

Dr. Tim Maciejewski, Dipl.-Finw. (FH), Bucerius Law School

14. September 2023