
Datum: 21.03.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2146/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0321.10K2146.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 16/18

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte Sachspenden der Klägerin an die W-Stiftung zu Unrecht als vGA an die Anteilseigner der Klägerin gewertet und den Spendenabzug an die W-Stiftung diesbezüglich versagt hat. 2
- Die Klägerin betreibt in gemieteten Räumen in der A-Straße ... in U ein gewerbliches Büro. Am Stammkapital i.H.v. 100.000 € waren beteiligt Herr D (gleichzeitig Geschäftsführer der Klägerin, - D -) mit einem Geschäftsanteil von 54.000 € und dessen Ehefrau D (Frau D) mit einem Geschäftsanteil von 26.000 €. Außerdem hielt D als Treuhänder einen weiteren Geschäftsanteil von 20.000 € für Herrn F als Treugeber. 3
- D und Frau D gründeten im Jahre 2009 als einzige Stifter die W-Stiftung (W-Stiftung), deren Zweck lt. § 2 Abs. 1 ihrer Satzung die Förderung von Kunst und Kultur ist (vgl. Stiftungsgeschäft und Satzung, GA Bl. 65 ff.). Dieser Zweck sollte nach Abs. 2 der Regelung u.a. dadurch verwirklicht werden, dass die von den Eheleuten D in die Stiftung eingebrachte Sammlung von Kunstwerken gepflegt und als Dauerleihgabe der Städtischen Galerie X oder dem Kunstmuseum U zur Verfügung gestellt wird. Gemäß § 2 Abs. 3 der Satzung verfolgt die Stiftung mit diesen Kunstwerken ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abgabenrechts. Sitz der Stiftung befindet sich in X. Vorsitzender des 4

Stiftungsvorstandes ist Herr R. Weitere Vorstandsmitglieder der Stiftung sind neben den Eheleuten D Vertreter der vorgenannten Museen (GA Bl. 55).

Im Rahmen einer Ende 2015 durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 ergaben sich die folgenden Feststellungen (BP-Bericht des FA für Großbetriebsprüfung vom 17.12.2015, GA Bl. 81 ff.): Seit 2009 spendeten die Eheleute D wertvolle Kunstwerke in die von ihnen gegründete W-Stiftung. Da das Volumen steuerlich geltend gemachter Sachspenden die Höchstbeträge des § 10b Abs. 1 u. 1a EStG im Laufe der Jahre überschritt, wurde im Einkommensteuerbescheid der Eheleute D für 2013 ein entsprechender Spendenvortrag zur Berücksichtigung in nachfolgenden Einkommensteuer-Veranlagungen festgeschrieben. Ebenfalls seit 2009 spendete die Klägerin von ihr erworbene Kunstwerke im Wert von jährlich zwischen 134 T€ und 337 T€ an die W-Stiftung und machte für diese Aufwendungen den Betriebsausgaben- bzw. Spendenabzug geltend. Weitere Spenden an andere gemeinnützige Organisationen wurden von der Klägerin im Prüfungszeitraum nicht (2011) bzw. nur in geringem Umfang erklärt (2012: 585 €; 2013: 139 €).

Der Prüfer gelangte zu dem Ergebnis, dass die Sachspenden im Prüfungszeitraum als vGA der Klägerin an die Eheleute D anzusehen seien. Entscheidend für die Abgrenzung, ob eine als Spende bezeichnete Zuwendung einer Kapitalgesellschaft als abzugsfähige Spende oder als vGA zu behandeln sei, sei die Motivation des Spenders. Wenn die Spende im Interesse des Anteilseigners liege, sei eine gesellschaftliche Veranlassung anzunehmen, die eine vGA i.S. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nach sich ziehe und vorrangig gegenüber dem Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 sei. Auch im Streitfall habe die Spendentätigkeit der Klägerin im besonderen Interesse der Eheleute D als den beherrschenden Gesellschaftern gelegen. Die Klägerin habe den Eheleuten D einen Vorteil verschafft, indem sie dem Zuwendungsempfänger eine von diesen als Gesellschaftern angestrebte Förderung zukommen ließ, ohne dass diese selbst dafür eigene Mittel hätten aufwenden müssen.

Auch der Fremdvergleich führe zu keinem anderen Ergebnis, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer einer GmbH, deren Gesellschaftszweck die ... sei, nicht in diesem Umfang Kunstwerke eingekauft und nur an diese eine Stiftung gespendet hätte. Weiterer indizieller Anhaltspunkt für die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der erheblichen(Sach-)Spenden an die W-Stiftung sei das übrige Spendenverhalten im Prüfungszeitraum insgesamt. Daher sei der Spendenabzug für die Aufwendungen lt. Kto. 1 zu versagen und diese außerhalb der Bilanz den Gewinnen der einzelnen Jahre wieder wie folgt hinzuzurechnen:

	2011	2012	2013
Rg. H v. 03.01.11	245.735 €		
Rg. H v. 03.01.11	101.115 €		
Rg. T v. 26.09.12		133.750 €	
Rg. H v. 30.12.13			192.600 €
VGA an D	346.850 €	133.750 €	192.600 €

Die vGA seien in den Einkommensteuererklärungen der Eheleute D für die Jahre 2011 bis 2013 als Teileinkünfte nach § 20 EStG zu versteuern. Unter Anwendung der Grundsätze des Vorteilsverbrauchs könnten die Spenden aufgrund der auf die Klägerin ausgestellten Spendenbescheinigungen in den Einkommensteuer-Bescheiden der Eheleute D berücksichtigt werden, wodurch sich ggf. der Spendenvortrag erhöhe. Dazu übersandte der Prüfer dem Beklagten entsprechendes Kontrollmaterial. Der Beklagte folgte dieser Auffassung u.a. für das Streitjahr und setzte die Körperschaftsteuer der Klägerin für 2012 mit Bescheid vom 29.3.2016 auf ... € fest. Dabei wurden dem Steuerbilanzgewinn i.H.v. ... € vGA i.H.v. ... € zugerechnet.

Mit dem Einspruch (GA Bl. 118) machte die Klägerin unter Bezugnahme auf den BVerfG-Beschluss vom 26.6.2008 - 2 BvR 2067/07 (HFR 2008, 1280) geltend, die Inhaltsbestimmung des Begriffs der vGA müsse mit strengem Gesetzesbezug erfolgen; eine zu weite Auslegung führe zu einem Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG. Die Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG normiere als bewusste und gewollte Entscheidung des Gesetzgebers zur steuerlichen Förderung eine (begrenzte) Abzugsfähigkeit von Spenden beim spendenden Unternehmen, sofern diese Spenden an gemeinnützige Vereinigungen/Vermögensmassen erfolgten. Dementsprechend könne die Versagung des Spendenabzugs trotz Vorliegens der Voraussetzungen nur ausnahmsweise zulässig sein. Wenn demgegenüber wie im Streitfall die Abzugsfähigkeit der Spenden durch eine extensive Interpretation des Begriffs der vGA vom Regel- zum Ausnahmefall werde, konterkariere dies den Gesetzeszweck. Die Betriebsprüfung behaupte lediglich, dass die Spende der Interessenlage der Anteilseigner entspreche, ohne sich mit den Tatbestandsvoraussetzungen der vGA auseinanderzusetzen. Die W-Stiftung sei zunächst keine nahestehende Person der Gesellschafter, weil diese ausschließlich altruistische Zwecke verfolge; sie habe auch keine Anteilseigner (Hinweis auf Erle, Sauter, Körperschaftsteuergesetz, § 9 Rz. 62; Wagner, DStR 2011, 1594 ff.). Sie werde auch dann keine nahestehende Person, wenn der Anteilseigner der spendenden Kapitalgesellschaft Organ der Stiftung sei. Denn das Organ der Stiftung sei an deren Vermögen weder rechtlich noch wirtschaftlich beteiligt (Hinweis auf BFH-Urteil vom 21.1.1970 - I R 23/68), sodass der Gesellschafter der zuwendenden Kapitalgesellschaft keinen Vorteil durch die (Sach-) Spende an die Stiftung erlangen könne.

10

Eine vGA läge aber auch dann nicht vor, wenn man annehme, dass eine Stiftung eine "nahestehende Person" im Sinne einer vGA sein könne. Dies erfordere zumindest ein besonderes Verhältnis der zuwendenden Kapitalgesellschaft zur Stiftung als Empfängerin der Spenden (Hinweis auf BFH-Urteil vom 9.8.1989 - I R 4/84; vom 8.4.1992 - I R 126/90 für Fälle von Spenden als vGA, soweit sie den durchschnittlichen Betrag der an andere geleisteten Spenden überstiegen). Die vGA an eine nahestehende Person des Gesellschafters zeichne sich gerade dadurch aus, dass diese einen Vorteil erhalte. Die Fälle in der bisherigen Rechtsprechung, in denen Spenden als vGA gewertet worden seien, seien dadurch gekennzeichnet, dass der Empfänger in seiner Verfügungsmöglichkeit über die Spende frei gewesen sei (Hinweis auf BFH-Urteil vom 19.12.2007 - I R 83/06). Demgegenüber habe die W-Stiftung im vorliegenden Fall weder über die Zuwendung verfügen können noch sei sie durch diese bereichert gewesen. So habe es sich im Streitfall um Sachspenden gehandelt, für die nach § 2 der Satzung zu berücksichtigen sei, dass diese als Dauerleihgabe der Städtischen Galerie in X oder dem Kunstmuseum U zur Verfügung zu stellen gewesen seien; das wirtschaftliche Eigentum an den gespendeten Kunstwerken stehe dem jeweiligen Museum zu, dem sie als Dauerleihgabe überlassen seien. Und an diesen Museen seien die Eheleute D unstreitig nicht "beteiligt" gewesen oder etwa ihre Mitglieder. Denn das Museum habe die W-Stiftung von einer Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen können; die formale äußere Rechtsmacht der W-Stiftung als Eigentümerin werde durch das

11

Innenverhältnis dauerhaft in einer Weise begrenzt, dass der zivilrechtliche Eigentümer faktisch von Verfügungen über den Gegenstand ausgeschlossen sei. Auch im Streitfall sei das Verhältnis zwischen der W-Stiftung und den beiden Museen in dem auf unbestimmte Zeit geschlossenen und nicht ordentlich kündbaren Rahmenvertrag vom 10.08.2011 geregelt. Die Museen seien nach dem Vertrag berechtigt, die Kunstwerke an andere Museen zu verleihen, ohne dass es der Zustimmung der Stiftung bedürfe. Die tatsächliche Rechtsmacht der Museen komme zudem in dem Recht zum Ausdruck, Fotografien, sonstige Reproduktionen oder Kopien sowie Film- und Fernsehaufnahmen von den Kunstwerken herstellen und diese verwerten zu dürfen; zudem müssten die Museen die Kunstwerke im Ausleihe-Fall "von Nagel zu Nagel" versichern und sie auch konservatorisch und materiell sichern.

Die Stiftung sei im Streitfall vielmehr auf Anregung der Museen zivilrechtlich zwischengeschaltet worden, um zu verhindern, dass die Kunstwerke etwa in Zeiten "klammer Kassen" ggf. seitens der Trägerbehörden der Museen zu Lasten der Letzteren hätten veräußert werden können. Es treffe auch nicht zu, dass die Eheleute D einen Reputationsvorteil o.ä. durch die geleisteten Spenden gehabt hätten. Denn die Kunstwerke seien in den beiden Museen auf Grund von § 7 des Vertrags als "Dauerleihgabe W?Stiftung" gekennzeichnet, so dass der Name keinerlei Rückschlüsse auf die Anteilseigner zulasse. Letztlich würde bei Richtigkeit der Annahme des Beklagten eine vGA nur dadurch entstehen, dass die Zuwendungen zum Schutz vor etwaigen Missbräuchen nicht auch formell im Sinne des zivilrechtlichen Eigentums den beiden Museen zugewandt worden seien. Würde die Argumentation des Beklagten für die Annahme einer vGA ausreichen, hätte die gesetzgeberische Wertung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, auch bei Körperschaften den Spendenabzug zuzulassen, de facto keinen Anwendungsbereich. Im Streitfall komme hinzu, dass die Eheleute D zu beiden Museen als ausschließliche wirtschaftliche Nutznießer der Spenden keine wirtschaftliche Nähebeziehung gehabt hätten.

12

Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 8.7.2016). Zur Begründung führte der Beklagte unter Bezugnahme auf Tz 2.3 BP-Bericht vom 17.12.2015 ergänzend aus: Die Klägerin verkenne, dass durch den ausdrücklichen Vorbehalt des § 8 Abs. 3 KStG in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG die vom Beklagten vertretene Nachrangigkeit des Spendenabzugs gegenüber der vGA zum Ausdruck komme. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung ergebe sich aus dem privaten Spendenverhalten der Eheleute D und ihrer Vorstandstätigkeit für die W-Stiftung. Weiteres Indiz sei, dass der Handel und das Spenden von Kunstgegenständen nicht zum originären Gesellschaftszweck der Klägerin gehöre und dadurch das Näheverhältnis zwischen den Eheleuten D und der W?Stiftung unterstrichen werde. Aus diesem Grunde handle es sich bei der W-Stiftung um eine nahestehende Person der Eheleute D als Mehrheitsgesellschafter der Klägerin. Die Rechtsprechung fasse den möglichen Kreis nahestehender Personen weit und schließe auch Stiftungen nicht aus. Ausreichend könne auch ein auf den tatsächlichen Umständen beruhendes Näheverhältnis sein wie insbesondere die Verfolgung gemeinsamer ideeller Ziele.

13

Das Merkmal der Vorteilsgeneigtheit scheitere im Streitfall auch nicht deshalb, weil die W-Stiftung wegen der Vorgaben zur Gemeinnützigkeit in ihrer Satzung über die zugewandten Kunstwerke nicht habe frei verfügen können. Die W-Stiftung sei dinglich Eigentümerin geworden. Dem Vorteil des Erwerbs einer zivilrechtlichen Eigentumsposition stehe auf Seiten der Klägerin eine Vermögensminderung gegenüber. Der Vorteilserwerb auf Seiten der W-Stiftung entfalle nicht dadurch, dass diese über gesetzliche Vorgaben oder ihre Satzung gebunden gewesen sei. Auch der vorgetragene Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf die Museen hebe den zuvor erfolgten Vorteilserwerb bei der W-Stiftung nicht auf. Abgesehen davon werde der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf die Museen bezweifelt. Denn

14

nach Angaben der Klägerin habe mit der Zwischenschaltung der Stiftung einer Veräußerung der Kunstgegenstände durch kommunale Träger entgegengewirkt werden sollen. Damit bleibe im Rechtsverhältnis mit den entleihenden Museen ein entsprechendes Rückgriffsrecht der Stiftung auf die Kunstwerke vorbehalten. Es fehle somit an dem für wirtschaftliches Eigentum typischen Ausschluss des dinglichen Eigentümers von der Möglichkeit, auf das Wirtschaftsgut einwirken zu können.

Die Klägerin hat im Klageverfahren im Wesentlichen unter Bezugnahme auf ihren Vortrag im Vorverfahren (Klagebegründung vom 7.9.2016, GA Bl. 53 ff.) an ihrer Auffassung festgehalten, der Beklagte habe die Sachspenden zu Unrecht als vGA an die Anteilseigner der Klägerin gewürdigt und den Spendenabzug insoweit versagt. 15

Die Klägerin beantragt, den Körperschaftsteuerbescheid für 2012 vom 29.3.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8.7.2016 dahin zu ändern, dass der Betrag von 133.750 € zum Spendenabzug zugelassen und nicht als vGA außerbilanzmäßig dem Gewinn der Klägerin hinzugerechnet wird. 16

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 17

Der Beklagte bezieht sich dazu im Wesentlichen auf die Begründung in der Einspruchsentscheidung. 18

Entscheidungsgründe 19

Die Klage ist unbegründet. Die Berechtigung zum Spendenabzug tritt hinter die im Streitfall vorrangige Regelung der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) zurück. 20

1. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind in den dort bestimmten Grenzen Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft zur Förderung mildtätiger oder kirchlicher Zwecke 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, da § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG einen Anwendungsvorrang der Regelungen über die vGA bestimmt (BFH-Beschluss vom 19.12.2007 - I R 83/06, BFH/NV 2008, 988). 21

2. vGA sind u.a. alle bei einer Kapitalgesellschaft eingetretenen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten oder mitveranlassten Vermögensminderungen oder verhinderten Vermögensmehrungen, die sich auf den Unterschiedsbetrag i.S. des § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken, nicht auf einer offenen Ausschüttung beruhen und geeignet sind, zu einem sonstigen Bezug des Gesellschafters i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu führen. Dabei ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis u.a. dann anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vorteil zuwendet, den sie unter ansonsten vergleichbaren Umständen einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte. Maßstab für den hiernach anzustellenden Fremdvergleich ist das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, der die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anwendet. Eine zur vGA führende Vorteilszuwendung kann sich dabei nicht nur aus einem Leistungsverhältnis ergeben, das unmittelbar zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter besteht. Es reicht vielmehr aus, wenn die Kapitalgesellschaft aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen einer ihrem Gesellschafter nahe stehenden Person einen Vorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter selbst --unmittelbar oder mittelbar-- an dem Vorteil teilhat (BFH-Urteile vom 6.4.2005 - I R 15/04, BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196; vom 9.11.2005 - I R 27/03, BFHE 211, 493, BStBl II 22

2006, 564, vom 7.8.2002 - I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131, BFH-Beschluss vom 19.12.2007 - I R 83/06, BFH/NV 2008, 988).

3. Im Streitfall hat die Klägerin die Kunstwerke nicht ihren Gesellschaftern D oder Frau D zugewandt, sondern der W-Stiftung. Diese war entgegen der Auffassung der Klägerin als nahestehende Person der Gesellschafter D und Frau D anzusehen. 23

a) Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung steht die Zuwendung an einen Dritten der unmittelbaren Zuwendung an einen Gesellschafter gleich, wenn die Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in diesem Sinne wird angenommen, wenn der Dritte eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist. Diese Erweiterung des vom Rechtsinstitut der vGA erfassten Personenkreises auf nahestehende Personen ist verfassungsrechtlich ebenso wenig zu beanstanden wie die im vGA-Falle gesetzlich nicht vorgesehene Möglichkeit zur Rückabwicklung (BVerfG-Beschluss vom 8.12.1992 - 1 BvR 326/89, NJW 1994, 574, HFR 1993, 201). 24

Da das "Nahestehen" lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, fasst die Rechtsprechung den möglichen Kreis nahestehender Personen weit und schließt auch Stiftungen nicht aus. Danach reicht zur Begründung des "Nahestehens" jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein. Zu ihnen gehören z.B. enge persönliche Freundschaften, eheähnliche Lebensgemeinschaften und ebenso auch familienrechtliche Beziehungen zu Personen, die keine Angehörigen i.S. des § 15 AO sind. Der BFH hat insoweit auch seine frühere Auffassung aufgegeben, nach der eine vGA an eine nahestehende Person voraussetzt, dass die Zuwendung einen Vorteil für den Gesellschafter selbst zur Folge hat. Ein mit der Zuwendung verbundener Vorteil für den Gesellschafter ist danach 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. Das kann z.B. der Fall sein, wenn die Kapitalgesellschaft der nahestehenden Person beim Kauf eines Wirtschaftsguts einen Preisnachlass gewährt, den sie anderen Kunden nicht einräumt, und der Gesellschafter kein eigenes vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat (BFH-Urteil vom 18.12.1996 - I R 139/94, BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301; ebenso bereits BVerfG-Beschluss vom 8.12.1992 - 1 BvR 326/89, NJW 1994, 574, HFR 1993, 201). 25

b) Bei einer Vermögenszuwendung an eine gemeinnützige Organisation wie im Streitfall wird es sich nur im Ausnahmefall um eine durch den Unternehmenszweck der Körperschaft veranlasste Betriebsausgabe handeln. Daher ist in diesen Fällen die Abgrenzung einer als (sonstige) Betriebsausgabe abziehbaren Spende von einer vGA erforderlich. Entscheidend dafür ist die Motivation des Ausgebenden, wie sie durch die äußeren Umstände erkennbar wird (BFH-Beschluss vom 2.2.2011 - IV B 110/09, BFH/NV 2011, 792 unter Hinweis auf BFH-Urteile vom 9.8.1989 - I R 4/84 BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237, vom 25.11.1987 - I R 126/85, BFHE 151, 544, BStBl II 1988, 220). Der erkennende Senat folgt daher nicht der Auffassung der Klägerin, nach der eine solche Zuwendung generell keine vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein könne, wenn sie aus der Sicht des Leistenden eine Spende darstelle (ebenso Janssen, Deutsche Steuer-Zeitung 2001, 161, 162). Zwar werden Spenden typischerweise aus einer ideellen Nähe des Spenders zum Empfänger heraus geleistet, 26

weshalb der praktische Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG allzu sehr eingeschränkt würde, wenn allein aus der Identifikation des Gesellschafters mit den Zielen des Begünstigten eine Veranlassung der Spende durch das Gesellschaftsverhältnis und in der Folge das Vorliegen einer vGA abgeleitet würde (ebenso Gosch, Die Steuerliche Betriebsprüfung 2000, 125). Andererseits würde jedoch eine Handhabung, die allein auf das Vorliegen einer Spendenmotivation abstellt, den in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG vorgegebenen Vorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG weitgehend aushöhlen. Das kann ebenfalls nicht richtig sein, weshalb eine Spende jedenfalls dann als vGA gewertet werden kann, wenn sie durch ein besonderes Näheverhältnis zwischen dem Empfänger und dem Gesellschafter der spendenden Kapitalgesellschaft veranlasst ist (BFH-Beschluss vom 19.12.2007 - I R 83/06, BFH/NV 2008, 988 unter Bezugnahme auf BFH-Urteil vom 9.8.1989 - I R 4/84 BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237).

c) Für das danach erforderliche besondere Näheverhältnis der W-Stiftung zu den Eheleuten D im Streitfall spricht zunächst, dass diese die W-Stiftung im Jahre 2009 als einzige Stifter gegründet haben. Daran änderte sich nichts dadurch, dass die Stiftung keine gesellschaftliche Verbandsstruktur hatte, an der D und Frau D mitgliedschaftlich beteiligt waren, sondern lediglich eine selbstständige Vermögensmasse zur Erreichung des Stiftungszwecks bildete (vgl. BFH-Urteile vom 12.10.2011 - I R 102/10, BFHE 235, 394, BStBl II 2014, 484, vom 3.11.2010 - I R 98/09, BFHE 232, 22, BStBl II 2011, 417). Denn die Eheleute D bestimmten zumindest als Vorstandsmitglieder der Stiftung -- zusammen mit drei weiteren Vorständen -- die Geschicke des in der Stiftung selbstständigen Vermögens. Weiteres Indiz für das besondere Näheverhältnis der Eheleute D zu der von ihnen gegründeten W-Stiftung waren die Spendenaktivitäten von D und Frau D zu Gunsten der Stiftung, deren Volumen die für sie geltenden Höchstbeträge gemäß § 10b Abs. 1 u. 1a EStG überschritt. Hinzu kommt der Umfang der Spendentätigkeit der Klägerin, die seit 2009 von ihr erworbene Kunstwerke im Wert von jährlich zwischen 134 T€ und 337 T€ an die W-Stiftung übertragen hatte, während Spenden an andere gemeinnützige Organisationen von der Klägerin nur in geringem Umfang erklärt wurden (2012: 585 €; 2013: 139 €). Denn nach der Rechtsprechung des BFH sind sog. Fremdspenden ein geeigneter Maßstab für die Prüfung, inwieweit der Spendenaufwand durch das Verhältnis zum Gewährträger verursacht ist, auch wenn dies im Ergebnis dazu führt, dass eine vGA unter Umständen nur dadurch vermieden werden kann, dass neben den Spenden an den Gewährträger noch weitere Beträge gespendet werden (BFH-Urteil vom 9.8.1989 - I R 4/84 BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237).

27

4. Soweit die Berücksichtigung als vGA darüber hinaus erfordert, dass die Spenden geeignet sein müssen, zu einem Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu führen, gilt, dass ein solcher Bezug keine Leistung im unmittelbaren Verhältnis zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter voraussetzt. Es genügt vielmehr, dass eine Leistung der Gesellschaft den Gesellschafter in die Lage versetzt, ein von ihm angestrebtes Ziel ohne einen anderenfalls notwendigen eigenen Aufwand zu erreichen. So wurde im Streitfall den Eheleuten D als Gesellschafter durch die Zuwendung der Klägerin an die W-Stiftung der Vorteil verschafft, dass diese die von ihnen, den Eheleuten D, angestrebte (zusätzliche) Förderung erhielt, ohne dass D oder Frau D selbst dafür eigene Mittel aufwenden mussten (vgl. insoweit BFH-Beschluss vom 19.12.2007 - I R 83/06, BFH/NV 2008, 988). Die Sachspenden im Streitfall verloren auch nicht dadurch ihre Eignung, bei den Eheleuten D einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen, dass sie zweckgebunden gewährt wurden. Denn Spenden, welche die Voraussetzungen des § 9 KStG erfüllen, sind stets zweckgebunden und nicht für eigenwirtschaftliche Zwecke des Empfängers bestimmt (vgl. §§ 51 ff. AO). Wenn der Gesetzgeber nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gleichwohl den Spendenabzug nur

28

vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 KStG gewährt, kann allein die Zweckgebundenheit einer Zuwendung und der fehlende eigenwirtschaftliche Nutzen für den Gesellschafter die Annahme einer vGA nicht ausschließen, weil andernfalls für die gesetzliche Einschränkung in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG kein Anwendungsbereich mehr verbliebe (FG Münster, Urteil vom 19.1.2007 - 9 K 3856/04 K, F, EFG 2007, 1470, FG Köln, Urteil vom 23.8.2006 13 K 288/05, DStRE 2007, 226).

5. Entgegen der Auffassung der Klägerin geht der erkennende Senat auch davon aus, dass die W-Stiftung als nahestehende Person der Eheleute D mit dem Eigentum an den Kunstwerken einen tatsächlichen Vorteil erhalten hat. Auch wenn die W-Stiftung in ihrer Verfügungsmöglichkeit über die Spende nicht frei war, so hatte sie doch nicht das wirtschaftliche Eigentum an die Museen verloren, da sie ihr Eigentumsrecht gerade dann geltend machen konnte, wenn eine Gemeinde versucht haben würde, die geliehenen Bilder zu verwerten. Es trifft demnach nicht zu, dass die Museen die Kläger von einer wirtschaftlichen Einwirkung auf die Kunstwerke hätten ausschließen können. Daran ändert sich auch nichts durch die tatsächliche Nutzungsbefugnis einschließlich des Rechts, Fotografien und Filmaufnahmen zu fertigen. Es ist zwar schlüssig, wenn die Klägerin vorträgt, dass die W-Stiftung auf Anregung der Museen zivilrechtlich zwischengeschaltet worden ist, um zu verhindern, dass die Kunstwerke etwa in Zeiten "klammer Kassen" ggf. seitens der Trägerbehörden der Museen hätten veräußert werden können. Gerade dies schließt jedoch die Annahme wirtschaftlichen Eigentums seitens der Museen aus, da die Verwertungsbefugnis eben bei der W-Stiftung verblieb, unabhängig davon, dass die Kunstwerke als "Dauerleihgabe W-Stiftung" gekennzeichnet waren. 29

6. Das Gericht folgt schließlich nicht der Auffassung der Klägerin, dass der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung (BVerfG-Beschluss vom 26.6.2008 - 2 BvR 2067/07, HFR 2008, 1280) ein Gebot zur restriktiven Auslegung des § 8 Abs. 3 KStG zu entnehmen sei und sich andernfalls ein Verstoß gegen das aus Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitende Rechtsstaatsprinzip ergebe. Denn nach dieser Rechtsprechung verletzen die vom BFH entwickelten Auslegungsgrundsätze zum Begriff der vGA gerade nicht die Grundsätze der Bestimmbarkeit und der Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns, auch wenn § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG selbst keine nähere Bestimmung des Begriffs der vGA enthält. Der Gesetzgeber hat an der Formulierung vor dem Hintergrund einer langjährigen einheitlichen Rechtsprechung zur Begriffsdefinition der vGA festgehalten und so die von der Rechtsprechung vorgenommene Inhaltsbestimmung gebilligt, so dass die Verwendung des unbestimmten Begriffs der vGA verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Solange die Rechtsprechung ihrer Entscheidung diese Definition zugrunde legt, ergibt sich keine Verletzung rechtsstaatlicher Grundsätze (vgl. ferner BVerfG-Beschluss vom 8.12.1992 - 1 BvR 326/89, NJW 1994, 574, HFR 1993, 201). 30

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 31

8. Die Revision war zuzulassen wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage, ob sich vorliegend eine andere Bewertung daraus ergeben könnte, dass es sich bei einer Stiftung um eine verselbstständigte Vermögensmasse zur Erreichung des Stiftungszwecks handelt, an der die Gesellschafter der Klägerin -- trotz ihrer Organstellung als Stiftungsvorstände -- nicht mitgliedschaftlich berechtigt waren. 32

