

Prof. Dr. Johanna Hey, Düsseldorf

Parteiensponsoring im Steuerrecht – Lassen sich die Abzugsgrenzen zu § 10b Abs. 2 EStG umgehen?

I. Einleitung

Auch wenn Wahlkämpfe in Deutschland längst nicht die finanzielle Dimension erreichen wie in den USA¹, dürfte die Ankündigung vorgezogener Neuwahlen die meisten Parteien mit nur halb gefüllter Wahlkampfkasse überrascht haben. Dies zwingt zu verstärktem Fundraising. Auf der Suche nach zusätzlichen Finanzquellen haben die Parteien schon seit längerem auch das Sponsoring entdeckt. Dessen Charme könnte darin liegen, dem Spender unbeschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben zu vermitteln bei gleichzeitiger Steuerfreiheit bei der Partei. Lässt sich also die Finanzierung von Parteien als „Sponsoring“ unter Umgehung der engen gesetzlichen Höchstgrenzen für Parteispenden (§§ 10b Abs. 2, 34g EStG) auf elegante Weise neu organisieren? Diese Frage birgt sowohl steuersystematischen als auch verfassungsrechtlichen Sprengstoff. Zum einen ist die Kategorie des Sponsoring trotz zahlreicher Klärungsversuche² nach wie vor wenig trennscharf, zum anderen besteht die Gefahr, dass durch bloße Umetikettierung die Wertungen des BVerfG zur Parteienfinanzierung³ unterlaufen werden.

Ähnliche Probleme der Abgrenzung zwischen Betriebseinnahme und Spende wirft das Parteiensponsoring im Hinblick auf das parteirechtliche Transparenzgebot auf. § 23 Abs. 1 PartG statuiert die Pflicht zur öffentlichen Rechnungslegung über Einnahmen und Ausgaben unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 24 Abs. 1 Satz 2 PartG). Als Betriebseinnahme würde die Zuwendung zwar in der Rechnungslegung verbucht werden, aber ohne nähere Erläuterung. Für Spenden sind dagegen spezielle Ausweispflichten angeordnet (§ 24 Abs. 8 PartG). Spenden, die 10 000 € übersteigen, sind im Rechenschaftsbericht unter Angabe des Namens des Spenders offen zu legen, Spenden über 50 000 € dem Bundestagspräsidenten unverzüglich anzuzeigen (§ 25 Abs. 3 PartG). Diesen Pflichten dürfen Parteien sich nicht entziehen, indem sie Spenden als Betriebseinnahmen kaschieren. Sensibilisiert durch die jüngsten Spendenaffären dürften Maßstäbe einer sauberen Abgrenzung zwischen Spende und Betriebseinnahme in Fällen sog. Parteiensponsorings auch im Eigeninteresse der Parteien liegen. Dies müssen aber am Offenlegungszweck des Parteienrechts orientierte eigene Maßstäbe⁴ sein. Parallelen zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen Spende und Betriebsausgabe/-einnahme sind möglich, aber im Hinblick auf die unterschiedliche Teleologie der Regelungen nicht zwingend.

Im Folgenden werden ausgehend von den allgemeinen Grundsätzen der steuerlichen Behandlung des Sponsoring sowie der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Parteispenden Maßstäbe für die steuerrechtliche Beurteilung des Parteiensponsorings entwickelt und anhand typischer Fallgestaltungen erprobt.

II. Allgemeine Grundsätze der steuerrechtlichen Behandlung von Sponsoring

1. Begriffsbestimmung

Der Sponsoring-Erlass definiert Sponsoring als „Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verbunden sind“.

2. Steuerliche Zielsetzung

Steuerlich wird das Sponsoring dadurch interessant, dass es bessere Abzugsmöglichkeiten bietet als die Spende. Die Unterschiede liegen insbes. darin, dass

- die Höchstgrenzen des Spendenrechts (Sonderausgabenabzug gem. § 10b Abs. 1 Satz 1, 2 EStG begrenzt auf 5% bzw. 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte; zu den Besonderheiten von Parteispenden s. unten III. 1.) nicht gelten;
- kein qualifizierter gemeinnütziger Spendenempfänger erforderlich ist, d. h. auch natürliche Personen gesponsort werden können;
- es keiner Spendenbescheinigung bedarf.

Optimal ist aus steuerlicher Sicht eine Gestaltung, bei der die Zuwendung beim Sponsor als Betriebsausgabe abgezogen werden kann und beim Gesponsorten im steuerbefreiten/nichtsteuerbaren Idealbereich anfällt.

Darüber hinaus hat Sponsoring den für die Einwerbung der Mittel entscheidenden Vorteil, dass Betriebsausgaben für Werbemaßnahmen in die Kompetenz der Vorstands- und Geschäftsführungsmitglieder fallen und aus dem allgemeinen Werbeetat bestritten werden, während das persönliche Spendenvolumen einzelner Vorstandsmitglieder meist gering ist und z. T. davon abhängt, dass auch privat gespendet wird⁵.

3. Einordnung beim Sponsor

Zur Beurteilung der steuerlichen Abzugsfähigkeit beim Sponsor ist zu unterscheiden zwischen

- unbeschränkt abziehbaren Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG),
- beschränkt abziehbaren Spenden (§ 10b EStG),
- nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Prof. Dr. Johanna Hey, Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht, Düsseldorf.

1... Die Kosten der Kampagnen von *Bush* und *Kerry* im US-Wahlkampf 2004 werden mit rd. 1,2 Mrd. US-Dollar beziffert. Dagegen kostete der Bundestagswahlkampf 2002 „nur“ 65 Mio. €.

2... Vgl. insbes. den sog. Sponsoring-Erlass, BMF-Schreiben vom 18. 2. 1998, BStBl. I 1998 S. 212 mit Ergänzung durch das FinMin. Bayern mit Erlass vom 11. 2. 2000, DB 2000 S. 548; aus dem Schrifttum *Duchêne*, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 1995; *Heuer*, DStR 1998 S. 18; *Schauhoff*, DB 1998 S. 494; *Thiel*, DB 1998 S. 842; *Weiland*, BB 1998 S. 344; *Märkle*, StbJb. 1998/99 S. 265; *Krome*, DB 1999 S. 2030; *Rödel*, Inf. 1999 S. 716, 747; *Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 1999; *Boochs*, Sponsoring in der Praxis, 2000; *Krause*, StuB 2000 S. 57; *Alberti*, Sponsoring im Steuerrecht, 2001; *Engelsing/Rohde*, IWB Fach 4 S. 4811 (Stand 2004).

3... Grundlegend das Parteispendenurteil des BVerfG-Urteil vom 9. 4. 1992 2 BvE 2/89, BVerfGE 85 S. 264 = DB 1992 S. 925; zuvor BVerfG-Urteil vom 14. 7. 1986 2 BvE 2/84, BVerfGE 73 S. 40 = DB 1986 S. 1601; Beschluss vom 21. 2. 1957 1 BvR 241/56, BVerfGE 6 S. 273 = DB 1957 S. 348; vom 24. 6. 1958 2 BvF 1/57, BVerfGE 8 S. 51.

4... Zu Parteispenden aus parteirechtlicher Sicht s. z. B. *Volkmann*, JZ 2000 S. 539.

5... BMF vom 18. 2. 1998, a.a.O. (Fn. 2).

6... *Märkle*, StbJb. 1998/99 S. 265 (291); *Heuer*, DStR 1996 S. 1789 (1790).

Betriebsausgaben liegen vor, wenn Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern⁷, d. h. wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile für sein Unternehmen erstrebt, die insbes. in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können⁸.

Spenden setzen dagegen voraus, dass die Zuwendung gegenleistungslos und freiwillig erbracht wird. Der Spendenabzug ist bereits dann ausgeschlossen, wenn die Zuwendungen mittelbar oder unmittelbar mit einem vom Empfänger oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängen. Der Vorteil kann auch nicht wirtschaftlicher Natur sein⁹.

Handelt es sich bei der Zuwendung weder um eine durch die Erwerbstätigkeit veranlasste Betriebsausgabe noch um eine *Spende*, so liegen *nichtabziehbare Kosten der privaten Lebensführung* vor. Dies ist dann der Fall, wenn Aufwendungen privat veranlasst und auf die Erlangung einer Gegenleistung gerichtet sind.

Beispiele öffentlichkeitswirksamer Gegenleistung sind

- der Hinweis auf das Sponsoring in Veranstaltungsankündigungen, Plakaten, Katalogen, Broschüren oder auf vom Gesponsorten genutzten Fahrzeugen, häufig unter Verwendung des Logos des Sponsors;
- die Duldung der Öffentlichkeitsarbeit des Sponsors, bei der dieser unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Gesponsorten auf sein Engagement aufmerksam macht.

Gerade der Fall der bloßen Namensnennung des Sponsors zeigt, dass die Grenzen zwischen Sponsoring (unbeschränkter Betriebsausgabenabzug) und *Spende* (beschränkter Sonderausgabenabzug) fließend sind. Denn auch der Spender bleibt nur in seltenen Fällen anonym; er wird i. d. R. nichts dagegen einzuwenden haben, dass sein Name mit der *Spende* in Verbindung gebracht wird. Entscheidend für die Abgrenzung zwischen Betriebsausgabe und *Spende* ist die durch äußere Umstände dokumentierte Motivation des Zuwendenden¹⁰. So wird im Fall des Sponsoring regelmäßig ein Sponsoringvertrag geschlossen, der Rechte und Pflichten beider Seiten festlegt. Der Sponsor ist also anders als der Spender nicht nur mit der Nennung seines Namens einverstanden, sondern lässt sich einen einklagbaren Anspruch auf Namensnennung einräumen. Die Eignung oder Angemessenheit der Gegenleistung ist dagegen grundsätzlich nicht ausschlaggebend, lässt aber eventuell Rückschlüsse auf die Motivation des Sponsors zu¹¹.

4. Einordnung beim Gesponsorten

Ist die gesponsorte Einrichtung gemeinnützig i. S. von §§ 51 ff. AO, so ist zu unterscheiden, ob die Einnahmen in der steuerfreien *Idealsphäre*, im Rahmen der steuerfreien *Vermögensverwaltung* oder im steuerpflichtigen *wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb* anfallen.

Die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i. S. von § 14 AO hängt davon ab, ob es sich um eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit handelt, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden sollen und die über die Vermögensverwaltung hinausgeht. Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.

Nach dem Sponsoring-Erlass des BMF vom 18. 2. 1998¹² soll kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen, wenn

- die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor nur die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken gestattet;
- die steuerbegünstigte Körperschaft auf die Unterstützung durch den Sponsor hinweist, auch unter Verwendung des Emblems oder Logos des Sponsors, soweit dies ohne besondere Hervorhebung geschieht.

Die Überlassung von Namensrechten wird als steuerfreie Vermögensverwaltung i. S. von § 14 AO eingeordnet¹³, teilweise auch dem steuerlich privilegierten Zweckbetrieb zugeordnet¹⁴.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dagegen vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft an Werbemaßnahmen des Sponsors aktiv mitwirkt.

III. Besonderheiten der finanziellen Unterstützung von Parteien

1. Verfassungsrechtlich eingeschränkter Spendenabzug

Der Abgrenzung zwischen *Spende* und Sponsoring kommt im Normalfall der Förderung gemeinnütziger Körperschaften nur selten entscheidende Bedeutung bei, da die Höchstgrenzen des § 10b Abs. 1 EStG von 5% bzw. bei besonders förderungswürdigen Zwecken 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte regelmäßig nicht ausgeschöpft werden. Unabhängig davon, ob die Vorschriften über Sonderausgaben- oder Betriebsausgabenabzug zur Anwendung kommen, wirkt sich die Zuwendung in vollem Umfang steuermindernd aus.

Ganz anders ist die Situation bei der finanziellen Unterstützung politischer Parteien. Aufgrund des Parteispenderurteils des BVerfG vom 9. 4. 1992¹⁵ gelten seit 1. 1. 1994 für die steuerliche Anerkennung von Spenden an politische Parteien und Wählervereinigungen enge Grenzen:

Für natürliche Personen sieht

- § 34g EStG eine Ermäßigung der ESt. um 50% der Ausgaben, höchstens 825 € (Ehegatten: 1650 €) vor. Die Ermäßigung wirkt sich nur aus, wenn die Steuerschuld größer null ist. Es besteht kein Anspruch auf Steuererstattung oder Vortrag in Folgejahre. Die Technik der Steuerermäßigung soll sicherstellen, dass alle Zuwendenden unabhängig von ihrem individuellen Steuersatz und damit unabhängig von ihren Einkommensverhältnissen in gleichem Ausmaß entlastet werden.
- Soweit die Steuerermäßigung nach § 34g EStG nicht in Anspruch genommen wurde, ermöglicht § 10b Abs. 2 EStG einen Sonderausgabenabzug bis zur Höhe von 1650 € (Ehegatten: 3300 €¹⁶).

Körperschaften (z. B. GmbH/AG) können in Folge des Parteispenderurteils des BVerfG Spenden an politische Parteien steuerlich nicht mehr geltend machen.

Durch die starke Limitierung des Parteispenderabzugs soll die Gewährung steuerlicher Vorteile für Zuwendungen natürlicher Personen an die im Wettbewerb stehenden politischen Parteien auf eine Größenordnung beschränkt werden, die für den durchschnittlichen Einkommensempfänger und damit für die Mehrzahl der Stpfl. erreichbar ist (sog. Normalspende)¹⁷. Auf diese Weise soll eine besondere Einflussnahme einkommensstarker Stpfl. verhindert werden, die von höheren Abzügen in der Bemessungsrundlage überproportional profitieren würden. Die Beschränkung auf natürliche Personen dient dazu, die primär wirtschaftlichen Interessen dienende Einflussnahme durch Industrie-

7... Z. B. BFH-Urteil vom 16. 12. 1981 I R 140/81, BStBl. II 1982 S. 465 = DB 1982 S. 1303.

8... Zu den betrieblichen Zwecken des Sponsoring im Einzelnen s. *Duchêne*, a. a. O. (Fn. 2), S. 86 ff.

9... BFH-Urteil vom 19. 12. 1990 X R 40/86, BStBl. II 1991 S. 234 (235) = DB 1991 S. 996.

10... BFH-Urteil vom 9. 8. 1989 I R 4/84, BStBl. II 1990 S. 237 = DB 1990 S. 766; vom 12. 9. 1990 I R 65/86, BStBl. II 1991 S. 258 = DB 1991 S. 996; Hess. FG vom 23. 11. 1998 4 K 1309/97, EFG 1999 S. 496 (497). Dagegen hält *Thiel* (DB 1998 S. 842 [843]) die Sicht der Werbeadressaten für letztentscheidend.

11... Hess. FG vom 23. 11. 1998 4 K 1309/97, EFG 1999 S. 496 (497).

12... BMF vom 18. 2. 1998, a. a. O. (Fn. 2).

13... *Ansorge*, BB 1995 S. 2505 (2507).

14... *Schauhoff*, DB 1998 S. 494 (495 i.).

15... BVerfG vom 9. 4. 1992, a. a. O. (Fn. 3).

16... Beträge angehoben von 1534/3068 € durch das Achte Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes vom 28. 6. 2002, BGBl. I 2002 S. 2268.

17... BVerfG vom 9. 4. 1993, a. a. O. (Fn. 3), 4. Leitsatz.

spenden zurückzudrängen. Der besondere Reiz des Parteiensponsoring liegt folglich darin, Unternehmen überhaupt erst in den Genuss einer Abzugsmöglichkeit zu bringen.

2. Steuerliche Situation der gesponsorten Partei

Politische Parteien i. S. des § 2 PartG unterfallen als nicht rechtsfähige Vereine der KSt. (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG), sind aber nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 KStG von der KSt. befreit, soweit sie nicht gem. § 5 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 KStG einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

Anders als beim gemeinnützigen Verein erstreckt sich die Steuerbefreiung politischer Parteien nicht auch auf den Zweckbetrieb, d. h. Tätigkeiten, die im Wesentlichen oder gar ausschließlich der Erreichung des gesetzlichen Zwecks der Partei dienen (z. B. der entgeltliche Vertrieb von Druckerzeugnissen mit Parteiprogrammen). Steuerpflichtig ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb allerdings nur, soweit er über den Rahmen der Vermögensverwaltung (§ 14 AO) hinausgeht.

IV. Parteiensponsoring als steuerrechtliche Kategorie

Wenn man den Begriff des „Parteiensponsoring“ lediglich zur Abgrenzung gegenüber der reinen „Parteiende“ verwendet, erfasst er alle Fallgestaltungen, in denen die Zuwendung nicht oder nicht ausschließlich unentgeltlich und freiwillig erfolgt, d. h. in denen der Leistende von der Partei oder einem parteinahen Dritten eine Gegenleistung für seine Zuwendung erhält. Der Leistungsaustausch kann sowohl ausschließlich im Bereich der privaten Lebensführung angesiedelt sein (Fundraising-Dinner, Vortrag eines Politikers auf privater Feier) als auch betrieblich (mit)veranlasst sein (Gutachten, Werbemaßnahme).

Im Interesse des Unterscheidungswerts sollte jedoch von *Parteiensponsoring* nur gesprochen werden, wenn die Gegenleistung der Partei auf einen *werblichen Vorteil für das Unternehmen des Sponsors* angelegt ist.

Bei betrieblicher Veranlassung kann Parteiensponsoring grundsätzlich zu voll abziehbaren Betriebsausgaben führen. Zwar schließt § 4 Abs. 6 EStG Aufwendungen für *staatspolitische Ziele* vom Betriebsausgabenabzug aus, das Abzugsverbot bezieht sich aber wegen des Verweises auf § 10b Abs. 2 EStG nur auf unentgeltliche Zuwendungen (Spenden, Mitgliedsbeiträge)¹⁸. § 4 Abs. 6 EStG stellt klar, dass Vorteile, die sich der Stpfl. durch finanzielle Beeinflussung der politischen Rahmenbedingungen erhofft, keine betriebliche Veranlassung begründen, sondern Ausfluss der allgemeinen Lebensführung sind¹⁹. Politische Gesinnung ist Teil der Privatsphäre²⁰. Die mit der Spende verknüpften Erwartungen der Verbesserung auch der betrieblichen Rahmenbedingungen ändern hieran nichts. Damit ist aber noch nichts gesagt über die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen, für die die Partei eine Gegenleistung erbringt. Zu unterscheiden ist daher im Fall des Parteiensponsoring zwischen grundsätzlich abzugsfähigen *entgeltlichen* und grundsätzlich nicht abzugsfähigen *unentgeltlichen* Aufwendungen. Diese Abgrenzung wird von § 4 Abs. 6 EStG nicht geleistet²¹, sondern vorausgesetzt und muss anhand allgemeiner Kriterien ermittelt werden.

Verdeckte Parteispender liegen danach vor, wenn die Gegenleistung gänzlich unbrauchbar ist und der Sponsor dies weiß oder bewusst in Kauf nimmt²². Abziehbar ist zudem nur der angemessene Teil der Zuwendung. Die fehlende Ausgewogenheit zwischen Leistung und Gegenleistung führt dazu, dass der unangemessene Teil als Ausgabe der privaten Lebensführung nicht abziehbar ist. Zwar sind Betriebsausgaben grundsätzlich weder auf ihre Eignung noch auf ihre Angemessenheit zu prüfen, hiervon macht § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG jedoch für Betriebsausgaben, die auch die private Lebensführung berühren, eine Ausnahme. Dass

Zuwendungen an politische Parteien stets auch Ausdruck der privaten Lebensführung sind, ergibt sich aus § 4 Abs. 6 EStG.

Dabei muss der Maßstab der Angemessenheitsprüfung zum *Schutz der Gesamtrechtsordnung* im Fall des Parteiensponsoring ein strenger sein²³, um zu verhindern, dass die engen Spendezugrenzen durch Sponsoringgestaltungen umgangen werden, indem nicht abziehbare Spenden in Betriebsausgaben umgewandelt werden. Anders als beim Sponsoring gemeinnütziger Organisationen besteht nämlich beim Parteiensponsoring nicht nur die Möglichkeit der Verlagerung nichtabziehbarer Aufwendungen der privaten Lebensführung in den betrieblichen Bereich, sondern daneben die Gefahr, dass die vom BVerfG judizierten und vom Gesetzgeber in § 4 Abs. 6, § 10b Abs. 2, § 34g EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG umgesetzten Grundsätze der Chancengleichheit der Finanzierung politischer Parteien unterlaufen werden. Diesem strengen Maßstab wird der BFH mit seinem Urteil vom 4. 3. 1986 VIII R 188/84²⁴ nicht gerecht, wenn der Betriebsausgabenabzug lediglich im Fall einer gänzlich ungeeigneten Gegenleistung ausgeschlossen sein soll.

Anders als beim Sponsoring gemeinnütziger Körperschaften reicht die Schaffung allgemein günstiger Rahmenbedingungen durch Beeinflussung der politischen Situation nicht aus²⁵, um einen hinreichenden Veranlassungszusammenhang mit dem Betrieb zu begründen. Entscheidend ist vielmehr, ob der Sponsor sich von der Zuwendung an die Partei einen unmittelbaren Werbeeffect für sein Unternehmen erwartet. Dagegen lassen sich die Vorteile für ein Unternehmen aus der Beeinflussung der allgemeinen politischen Rahmenbedingungen i. d. R. nur schwer konkretisieren. Die Zielrichtung ist nicht konkret unternehmensbezogen, der Zusammenhang zwischen Zuwendung und betrieblichem Vorteil ein mittelbarer.

Soweit die Zuwendung im Verhältnis zur Gegenleistung der Partei überhöht ist, führt dies grundsätzlich nicht zu einer *Aufteilung* mit der Folge, dass der unangemessene Teil als Spende i. S. von § 34g, § 10b Abs. 2 EStG abgezogen werden kann, da es insoweit an der Freiwilligkeit fehlt.

V. Fallgestaltungen

Angesichts der Vielgestaltigkeit alternativer Parteienfinanzierungsinstrumente lassen sich die Aussagen über die Abgrenzung zwischen voll abzugsfähigen Sponsoringaufwendungen und nicht oder nur begrenzt abziehbaren Parteispender nur schwer verallgemeinern. Dass es stets auf die konkrete Sachverhaltsgestaltung ankommt, soll im Folgenden anhand einiger typischer Fallgestaltungen exemplifiziert werden.

1. Fundraising-Dinner

In den USA gang und gäbe, rücken auch hierzulande Fundraising-Dinner als Quelle der Mittelbeschaffung stärker in den

18... BFH vom 19. 12. 1990, a.a.O. (Fn. 9), BStBl. II 1991 S. 235; *Crezelius*, in: Kirchhof, *Kompaktkomm. z. EStG*, 5. Aufl., § 4 EStG Rdn. 216; *Lademann/Stöcker*, *Komm. z. EStG*, § 4 Rdn. 1232 (Stand 2003).

19... Deklaratorischer Charakter von § 4 Abs. 6 EStG: s. *Crezelius*, a.a.O. (Fn. 18), § 4 EStG Rdn. 215.

20... BFH-Urteil vom 4. 3. 1986 VIII R 188/84, BStBl. II 1986 S. 373 (375 f.) (375 f.) = DB 1986 S. 996; *Lang*, *StuW* 1984 S. 15 (25).

21... Zu Recht krit. zum Nutzen der Vorschrift *Lang*, *StuW* 1984 S. 15 (16).

22... BFH vom 4. 3. 1986, a.a.O. (Fn. 20), BStBl. II 1986 S. 374.

23... A. A. *Stöcker*, a.a.O. (Fn. 18), § 4 EStG Rdn. 1236 (Stand 2003), der zwischen dem Sponsoring von Parteien und gemeinnützigen Organisationen keinen Unterschied machen will.

24... A.a.O. (Fn. 20).

25... Siehe hierzu auch die berechtigten Bedenken von *Schmidt/Heinicke*, *EStG*, 24. Aufl., § 4 Rdn. 520 „Spenden“.

Fokus der Parteien. Derartige Veranstaltungen zeichnen sich dadurch aus, dass ein deutlich über den Menükosten liegender Eintrittspreis verlangt wird. Dabei kann die Motivation zur Teilnahme an einem Fundraising-Dinner durchaus heterogen sein. Der Stpfl. kann als Privatmann teilnehmen mit dem Ziel, seinen politischen Idolen nahe zu sein. Er kann aber auch als Unternehmer teilnehmen mit dem Ziel, durch Anknüpfung persönlicher Kontakte zu Politikern und anderen Teilnehmern der Veranstaltung Wettbewerbsvorteile zu erlangen, wobei sich diese i. d. R. nicht unmittelbar einstellen werden, sondern erst langfristig Wirkung zeigen werden. Zudem dürfte der konkrete Vorteil derartiger Erwerbssklimaauflaufwendungen nur schwer messbar sein.

Es stellt sich zunächst die Frage, ob das Eintrittsgeld als Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG abgezogen werden kann. Dieser scheidet jedoch regelmäßig daran, dass unabhängig von einer eventuellen betrieblichen Mitveranlassung die private Veranlassung als wesentliche Bedingung im Mittelpunkt steht. Im Fall gemischter Veranlassung wirkt zudem das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nach – kritikwürdiger – Rechtsprechung des BFH als Aufteilungsverbot²⁶. Bei Einladung von Geschäftspartnern kann dagegen eine betriebliche (Mit-)Veranlassung zu bejahen sein, sodass ein Abzug als Bewirtungskosten in den Grenzen des § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG (70% der Aufwendungen) in Betracht kommt. Werden dem Geschäftspartner Eintrittskarten geschenkt, ist zudem an die Abzugsbeschränkung für Geschenke (35 €, vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG) zu denken²⁷.

Scheidet der Betriebsausgabenabzug aus, so ist die Frage nach einem Spendenabzug gem. § 10b Abs. 2 EStG aufgeworfen. Bei Ausgestaltung der Zuwendung als Eintrittspreis oder Buchungsgebühr lässt die Finanzverwaltung grundsätzlich keine Aufteilung in einen in den Grenzen von § 34g, § 10b Abs. 2 EStG abziehbaren Spendenanteil zu, sondern behandelt den Vorgang insgesamt als vollentgeltlich²⁸. Die Entgeltlichkeit steht dann dem Spendenabzug entgegen. Eine Aufteilung ist dagegen möglich, wenn unabhängig vom Menüpreis freiwillig Zuwendungen gewährt werden. Der Hinweis in der Einladung, dass Spenden erwünscht sind/erwartet werden, ist unschädlich, solange die Teilnahme hiervon nicht abhängig gemacht wird.

Bei der Partei begründet die Veranstaltung eines Fundraising-Dinners einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. von § 5 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 KStG i.V. mit § 14 AO, wenn Speisen und sonstige Darbietungen gegen Eintrittsgeld geleistet werden.

2. Werbemaßnahmen

a) Unterscheidung zwischen Sponsoring im engeren Sinn und klassischer Werbung

Sponsoring im engeren Sinn liegt nur dann vor, wenn die Gegenleistung der Partei darin besteht, durch Publizieren der finanziellen Unterstützung der Partei eine Werbewirkung zugunsten des Sponsors zu erzielen. Davon zu unterscheiden sind konventionelle Werbeverträge, in denen die Partei einem Unternehmen Anzeigeplatz in einer Parteizeitung oder Werbeflächen im Rahmen einer Veranstaltung zur Verfügung stellt. Sie sind von vornherein nicht auf einen Imagetransfer angelegt.

b) Einordnung

aa) Klassische Werbung

Wirbt das Unternehmen in Parteiorganen und berechnet die Partei hierfür einen Anzeigenpreis, so handelt es sich aus der Sicht des Unternehmens unzweifelhaft um *voll abziehbare Betriebsausgaben*. Leistung und Gegenleistung sind hier klar definiert. Ein Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs in derartigen Fällen konkreter Gegenleistung der Partei ließe sich nicht rechtfertigen²⁹.

Verdeckte Parteispenden lassen sich verhältnismäßig leicht ausscheiden, da für die Angemessenheitsprüfung Vergleichsgrößen aus dem allgemeinen Anzeigenmarkt herangezogen werden können.

Aus Sicht der Partei stellt die *Vermarktung von Werbeflächen*, z. B. der Anzeigenteil in Druckerzeugnissen in einer Parteizeitung, einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar³⁰. Die Steuerpflicht kann nur vermieden werden, indem das Anzeigengeschäft insgesamt an einen Dritten verpachtet wird. In diesem Fall liegt eine steuerbefreite Vermögensverwaltung vor.

bb) Sponsoring

(1) Behandlung des Sponsorings beim Sponsor

Wirbt das Unternehmen mit der finanziellen Unterstützung der Partei, so bereitet die Abgrenzung zwischen voll abziehbarer Betriebsausgabe und nicht abziehbaren Ausgaben der privaten Lebensführung in Form verdeckter Parteispenden weit größere Schwierigkeiten.

Die betriebliche Veranlassung wird man nur dann bejahen können, wenn

1. das Sponsoring nicht gänzlich ungeeignet ist, einen positiven Werbeeinfluss zu erzielen und
2. Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis stehen.

– Abziehbarkeit dem Grund nach:

Bereits bezüglich der Eignung des Parteiensponsorings zur Erzielung eines positiven Imagetransfers bestehen angesichts des in der Bevölkerung eher negativen Images der großen Volksparteien Zweifel. Denkbar ist ein positiver Imagetransfer in erster Linie bei einem thematischen Bezug zwischen Unternehmen bzw. Produkten und Partei, auch wenn dieser bei anderen Sponsoringformen nicht Voraussetzung ist (z. B.: Ein Hersteller naturbelassener Holzmöbel wirbt mit finanzieller Unterstützung der Partei Bündnis'90/DIE GRÜNEN). Alternativ ist eine mittelbare Werbung für Produkte des Sponsors denkbar, etwa wenn eine Druckerei gegen einen entsprechenden Hinweis den Druck der Einladung zu einem Parteitag kostenlos übernimmt, und damit eine Plattform erhält, die Qualität ihrer Erzeugnisse unter Beweis zu stellen. Die – für die Annahme von Betriebsausgaben grundsätzlich ausreichende – Schaffung günstiger Rahmenbedingungen für das Unternehmen kann nur in der Verbesserung der Wahrnehmung des Unternehmens in der Öffentlichkeit liegen. Dagegen begründet die Einflussnahme auf die politischen Rahmenbedingungen, selbst wenn hiermit auch ein günstiges Investitionsklima für das Unternehmen angestrebt wird, keinen Betriebsausgabenabzug. Zwar kann auch eine Einwirkung auf die politischen Rahmenbedingungen betrieblich veranlasst sein (Beispiel: Ein Unternehmen der Biotechnologie unterstützt die FDP in der Hoffnung auf eine liberalere Forschungspolitik), der Betriebsausgabenabzug ist aber wegen § 4 Abs. 6 EStG ausgeschlossen (s. Abschn. IV.). Ob das Sponsoring in diesem Fall gleichzeitig einen kommunikativen Vorteil garantiert, ist m. E. eher zweifelhaft, da es schwer sein dürfte, den Versuch der politischen Einflussnahme als altruistische Maßnahme zu vermarkten. Nicht ohne Grund sind Unternehmen, die politische Parteien finanziell unterstützen, i. d. R. auf Anonymität bedacht, um zu verhindern, dass der Versuch der politischen Beeinflussung ruckbar wird.

26... Z. B. BFH-Beschluss vom 19. 10. 1970 GrS 2/70, BStBl. II 1971 S. 17 = DB 1971 S. 77.

27... Zur Aufteilung zwischen Sponsoringaufwand und beschränkt abzugsfähigen Aufwendungen i. S. von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG s. FG Bremen vom 7. 3. 2000 200088 K 3, EFG 2000 S. 724.

28... S. Unterrichtung durch die Präsidentin des Deutschen Bundestags Bericht über die Rechenschaftsberichte 1994 und 1995 sowie über die Entwicklung der Finanzen der Parteien gem. § 23 Abs. 5 des Parteiengesetzes (PartG) vom 29. 10. 1997, BT-Drucks. 13/8888 S. 34.

29... Ebenso Stöcker, a.a.O. (Fn. 18), § 4 EStG Rdn. 1233 (2003).

30... BFH-Urteil vom 26. 11. 1973 I R 64/31 U, BStBl. III 1962 S. 73 = DB 1962 S. 151.

Abziehbarkeit der Höhe nach:

Bejaht man unter diesen engen Vorgaben gleichwohl die Eignung des Sponsorings zur Erzielung eines Werbevorteils, stellt sich die Frage der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung. Dabei muss – anders als beim Sponsoring gemeinnütziger Körperschaften³¹ – Ausgewogenheit zwischen der Höhe der Zuwendung und dem Werbevorteil bestehen. Ob und in welcher Höhe der Partei Aufwendungen entstehen, ist dagegen irrelevant. Die zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Parteien zu fordernde strenge Angemessenheitsprüfung begegnet der Schwierigkeit, dass die Wertbestimmung der „kommunikativen Gegenleistung“ beim Sponsoring generell nur sehr grob erfolgen kann³². Den Nachweis der Angemessenheit muss der StPfl. erbringen. Ihn trifft die Darlegungs- und Feststellungslast³³. Der angemessene Teil kann als Betriebsausgabe abgezogen werden, falls ein Aufteilungsmaßstab zur Verfügung steht³⁴, der unangemessene Teil kann dagegen grundsätzlich auch nicht in den Grenzen des § 10b Abs. 2 EStG als Spende im Weg des Sonderausgabenabzugs geltend gemacht werden. Zwar greift insofern das vom BFH in § 12 EStG hineininterpretierte Aufteilungsverbot nicht ein, weil § 12 EStG gegenüber § 10b EStG subsidiär ist³⁵. Wenn sich der Sponsor vertraglich zur Zahlung eines überhöhten Entgelts für eine kommunikative Gegenleistung verpflichtet, fehlt es jedoch an der Freiwilligkeit als Voraussetzung des Abzugs nach § 10b Abs. 2 EStG.

(2) *Behandlung des Sponsorings bei der Partei*

Auf Seiten der gesponsorten Partei ergeben sich dagegen gegenüber den allgemeinen Sponsoringgrundsätzen (s. Abschn. II. 4.) keine Besonderheiten.

RA Dr. Jan de Weerth, FASr, Frankfurt/M.

Zur rückwirkenden Anwendung von EuGH-Urteilen am Beispiel der „Manninen“-Entscheidung des EuGH

I. Einleitung

Die Frage nach den Wirkungen von Auslegungsurteilen des EuGH für die Vergangenheit wurde im Steuerrecht bislang nur selten erörtert. Insbesondere das EuGH-Urteil Manninen zur Anrechnung ausländischer KSt. zwingt zu einer weiteren Auseinandersetzung mit dem Thema.

In der Rechtssache (Rs.) Manninen hat der EuGH entschieden, dass ein Staat mit einem KSt.-Anrechnungssystem die Anrechnung von der auf Ebene einer Kapitalgesellschaft erzielbaren KSt. nicht auf Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften beschränken darf, sondern auch für Dividenden gewähren muss, welche von einer im EU-Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden¹. In Deutschland galt bis 2001 ein der Rs. Manninen vergleichbares Anrechnungssystem². Deshalb ist im Grundsatz nahezu unstrittig, dass das deutsche Anrechnungssystem nicht gemeinschaftskonform war³. Für die nachfolgenden Überlegungen soll deshalb davon ausgegangen werden, dass der EuGH dies bestätigt⁴.

Nach der bisherigen Literatur erscheint jedoch fraglich, welche verfahrensrechtlichen Möglichkeiten einem inländischen Aktionär offenstehen, für zurückliegende Vz. eine Anrechnung von KSt. aufgrund von Dividendenzahlungen einer im EU-Ausland ansässigen Gesellschaft zu erlangen⁵. Dem soll im Folgenden unter besonderer Berücksichtigung der zuletzt ergangenen EuGH-Rspr. nachgegangen werden. Auf die historische Entwicklung der Rspr. soll dabei bewusst nicht eingegangen werden. Auch sollen Aspekte der Anrechnung oder Vergütung etwa einbehaltener Quellensteuer⁶ unberücksichtigt bleiben.

VI. Zusammenfassung

Sponsoring statt Spende ist nicht die via regia zur Umgehung der engen verfassungsrechtlichen Grenzen für den steuerlichen Abzug von Parteispenden. Die Sponsoringabrede muss auf die Erbringung einer Gegenleistung angelegt sein, um dem Geber den Betriebsausgabenabzug zu verschaffen. Solange die Gegenleistung der Partei hinreichend konkret und das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung angemessen ist, bestehen keine Bedenken. Auf diese Weise lassen sich aber nur in sehr begrenztem Umfang zusätzliche Mittel schöpfen. Dagegen ist eine Gegenleistung in Form eines positiven Imagetransfers aufgrund des bloßen Umstands der Zuwendung, wie sie echtes Sponsoring im Allgemeinen auszeichnet, bei Spenden an politische Parteien mit der Folge steuerlicher Anerkennung von Betriebsausgaben nur sehr eingeschränkt möglich.

- 31... Dazu *Krome*, DB 1999 S. 2030 (2031); s. dagegen *v. Nostiz* (ZRP 1996 S. 84 [86]), der für einen strengen Maßstab in allen Fällen des Sponsorings eintritt.
- 32... Hess. FG vom 23. 11. 1998, a.a.O. (Fn. 10), EFG 1999 S. 496 (498).
- 33... FG Baden-Württemberg vom 28. 4. 1988 3 K 55/87, EFG 1988 S. 461 (überhöhter Abonnementpreis für den Bezug der Zeitschrift „Wirtschaftsbild“ von einem parteinahem Verlag).
- 34... A. A. FG Baden-Württemberg vom 28. 4. 1988, a.a.O. (Fn. 33).
- 35... *Zutr. Boochs*, DB 1989 S. 2095 (2096).

II. Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Erstattung von unter Verstoß gegen den EGV erhobenen Steuern

1. Der Erstattungsanspruch in der Rechtsprechung des EuGH

Urteile des EuGH zur Auslegung einer Bestimmung des Gemeinschaftsrechts verdeutlichen, wie diese ab ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre; seinen Urteilen kommt also regelmäßig eine Wirkung auch für die Vergangenheit zu⁷. Wie der EuGH jüngst erneut entschieden hat, führen sich daraus ergebende verhängnisvolle

- 1... EuGH-Urteil vom 7. 9. 2004 Rs. C-319/02, Manninen, DB 2004 S. 2023.
- 2... Vgl. nur *Schön*, ISr 2004 S. 289 (298 f.); *de Weerth*, DStR 2004 S. 1992 (1993); *Intemann*, NWB Fach 4 S. 4955 (4958).
- 3... Vgl. nur Bundessteuerberaterkammer, Kammerreport, Beihefter zu DStR Heft 14 2005 S. 16; *Thömmes*, IWB Fach 11 a S. 793 (793 f.); *Heinicke*, in: Schmidt, Komm. z. EStG, 24. Aufl., § 36 Rdn. 23. A. A. *Gosch*, DStR 2004 S. 1988 (1992), unter Hinweis auf die nach nationalem Recht erforderliche Gliederungsrechnung.
- 4... Vgl. dazu die Entscheidung zur Vorlage an den EuGH durch das FG Köln, Beschluss vom 24. 6. 2004 2 K 2241/02, DB 2004 S. 1864, m. Anm. *Meilicke*.
- 5... Dazu zuletzt einerseits *Friedrich/Nagler*, DStR 2005 S. 403; andererseits *Gosch*, DStR 2005 S. 213; *ders.*, DStR 2004 S. 1988; *Scheunemann*, FAZ vom 13. 4. 2005 S. 25.
- 6... Dazu EFTA-Gerichtshof, Urteil vom 23. 11. 2004 Rs. E-1/04, Fokus Bank, ISr 2005 S. 55.
- 7... EuGH-Urteil vom 13. 1. 2004 Rs. C-453/00, *Kühne und Heitz*, BB 2004 S. 1087 = NJW 2004 S. 1439, Rdn. 21. Weiterführende N. bei *Borchardt*, in: Lenz/Borchardt, Komm. z. EGV, 3. Aufl., Art. 234 EGV Rdn. 61; *Hahn*, ISr 2005 S. 145 (145); *Ruffert*, JZ 2004 S. 620 (620); *de Weerth*, RIW 1997 S. 482 (488).