

bei denen Ausschüttungen von deutschen Kapitalgesellschaften an Luxemburger FCPs (die ähnlich ausgestaltet sind wie ein deutsches „Sondervermögen“) erfolgen.

III. Fazit

Die steuerrechtliche Behandlung von Investmentfonds, Investmentvehikeln und deren Investoren ist mithin eine komplexe Materie.

Umso komplizierter wird diese Materie je intensiver die grenzüberschreitenden Sachverhalte sind und die DBA eine Rolle spielen (wie hier im gezeigten Fall mit Luxemburg).

Wie schon in den letzten Jahren hat die Branche und die Praxis mit den Schreiben der FinVerw. von

Deutschland und Luxemburg erfahren müssen, dass oftmals die deutsche FinVerw. Sachverhalte offen und ungeklärt lässt, wohingegen man in Luxemburg einen pragmatischen und praxisnahen Ansatz seitens der Steuerverwaltung wählt, um zu Lösungen zu gelangen, die für alle Beteiligten zufriedenstellend sind.

Bei allen Sachverhalten, die sich auf Investmentvermögen und auf Luxemburg beziehen, gerade bei AIF, ist allen Beteiligten anzuraten, sich der Auswirkungen der Schreiben der beiden Steuerverwaltungen in Deutschland und Luxemburg bewusst zu sein.

Auch bleibt zu hoffen, dass beide Steuerverwaltungen ihre Zusammenarbeit in Bezug auf Klärungen und Interpretationen in der Branche der Investmentfonds bzw. Investmentvehikel weiter intensivieren.

Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG und Aufwendungen für Kundenveranstaltungen, Sponsoring und Corporate Social Responsibility-Maßnahmen – zugleich Anmerkungen zu den BFH-Entscheidungen IV R 24/13 und I R 74/13 zu Aufwendungen für Golfturniere

WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers und WP/StB René Feldgen *)

In zwei aktuellen Entscheidungen hatte der BFH über die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Golfturniere zu entscheiden. In beiden Fällen ging es um das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG. Die Entscheidungen fielen unterschiedlich aus: Im einen Fall waren die Aufwendungen abzugsfähig, im anderen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen. Anhand dieser Urteile wird der Anwendungsbereich dieses Betriebsausgabenabzugsverbots abgesteckt. Dies soll eine Hilfe für die Praxis bieten. Andererseits muss die Praxis auch zur Kenntnis nehmen, dass selbst noch so gute Absichten – im Urteilsfall IV R 24/13 diene das Golfturnier in erster Linie der Akquirierung von Spenden für wohltätige Zwecke – die Anwendung des Betriebsausgabenabzugsverbots nicht ausschließen. Nicht zuletzt sind die Konsequenzen des letztgenannten Urteils auf die steuerliche Behandlung derartiger Benefizveranstaltungen bei gemeinnützigen Organisationen zu überprüfen.

Inhalt	Seite
I. Problembeschreibung	326
1. BFH-Entscheidungen	326
a) BFH vom 14.10.2015: Aufwendungen für eine Golfturnierreihe als abziehbare Betriebsausgaben ..	326
b) BFH vom 15.12.2015: Aufwendungen für ein Golfturnier unterliegen dem Abzugsverbot	327
2. Konsequenzen für die Praxis	327
II. Abzugsfähige vs. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	328
1. Abgrenzung des Vorliegens von Betriebsausgaben dem Grunde nach	328
2. Abgrenzung des Begriffs „ähnliche Zwecke“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG	329
a) Bedeutung des Betriebsausgabenabzugsverbots und Anwendungsbereich	329
b) Erfasste Aufwendungen	329
3. Betriebliche Gründe, die den Regelungszweck des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG ausschließen	330
4. Führt ein Sponsoring einer Golfveranstaltung o.Ä. zu abzugsfähigen Betriebsausgaben?	331
III. Steuerliche Besonderheiten bei steuerbegünstigten Körperschaften	332
1. Wohltätigkeitsveranstaltung und steuerliche Sphäre	332
2. Betriebsausgabenausschluss nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG im Zusammenhang mit der Durchführung einer Wohltätigkeitsveranstaltung?	332
3. Ausstellung von Spendenbescheinigung	333
a) Spenden für Teilnahmegebühren?	333
b) Spenden Dritter in Höhe der übernommenen Kosten?	333
c) Spendenweiterleitung durch nicht steuerbefreite Körperschaften	335
aa) Voll steuerpflichtiges Steuersubjekt als Benefizveranstalter	335
bb) Steuerbefreite Körperschaft als Benefizveranstalter	335

*) Die Autoren sind tätig bei der Warth & Klein Grant Thornton Wirtschaftsprüfungsgesellschaft AG Düsseldorf.

5. Alternative Gestaltungen	335
a) Kooperation mit gewerblichen Partnern	335
b) Tombola als Alternative zum Warenverkauf aus Sachspenden	336
c) Zeitliche Verlagerung der Einnahmen	336
IV. Fazit	336

Literatur: Behrens, Werbeaufwendungen im Steuerrecht – Der Kampf um den Kunden, NWB 2015, 2812; Eckert, Oldtimer als Dienstwagen – Zugleich Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 11.8.2011, I B 42/11, und zum Urteil des FG Baden-Württemberg vom 28.2.2011, 6 K 2473/09, DStR 2012, 1119; Eversberg/Fritz, Ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung des Sponsorings auf dem neuesten Stand, dSTG IV/2015, 47; Hüttemann, Steuerliche Aspekte der Corporate Social Responsibility von Unternehmen, FS Schaumburg, Köln 2009, 405; Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain, Fördertätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften und Konzerne, DStR 2016, 633; Kirchhain, Vom Fördern und Gefordertsein Auslegungsfragen zur Mittelweitergabe gemeinnütziger Förderkörperschaften, DStR 2013, 2141; Schiffers/Feldgen, Steuerliche Fragestellungen bei der Durchführung werbewirksamer Veranstaltungen – sog. Eventmarketing, DStZ 2014, 571; Weber, Der Einfluss von Steuern auf Corporate Social Responsibility-Instrumente – dargestellt am Beispiel von Spenden, arqus Discussion Paper No. 159, April 2014.

I. Problembeschreibung

1. BFH-Entscheidungen

Der BFH hat in zwei Urteilen zu der Frage Stellung genommen, unter welchen Umständen Unternehmer vor dem Hintergrund des Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Golfturnieren als Betriebsausgaben abziehen können.¹⁾

a) BFH vom 14.10.2015: Aufwendungen für eine Golfturnierreihe als abziehbare Betriebsausgaben

Dem Urteilsfall vom 14.10.2015²⁾ des I. Senats des BFH lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Klägerin war eine Brauerei in der Rechtsform einer GmbH. Die Klägerin hatte mit Betreibern von Golfplätzen (Vereinen) bzw. den Betreibern der angeschlossenen Gastronomie Verträge hinsichtlich der Lieferung von Getränken (insbesondere Bier) geschlossen. Im Rahmen dieser vertraglichen Beziehungen – grundsätzlich bereits bei Abschluss der (Bier-) Liefervereinbarungen – hatte sich die Klägerin vertraglich verpflichtet, Golfturniere durchzuführen (i.d.R. ein Turnier pro Jahr) bzw. die Durchführung von Golfturnieren durch die Golfvereine finanziell zu unterstützen. Dies erfolgte im Rahmen einer Golfturnierreihe, des sog. „X CUP“. In den Streitjahren wurden im Rahmen des „X CUP“ durchschnittlich 20 Turniere pro Jahr von verschiedenen Golfvereinen ausgerichtet. Die Klägerin übernahm für die einzelnen Turniere Kosten i.H.v. jeweils etwa 2000 bis 3000 €. Die Golfvereine übernahmen die Organisation, die Ausschreibung sowie die Turnierausrüstung und luden die Teilnehmer zu den Turnieren ein. Einzelheiten bezüglich der Preise und der Verpflegung

sprach ein Außendienstmitarbeiter der Klägerin mit dem Spielführer bzw. Präsidenten sowie mit der Gastronomie des jeweiligen Golfklubs ab. Nach eigenen Angaben der Klägerin hatte sie keinen Einfluss auf die Teilnehmerliste. Die Teilnehmer der Turniere meldeten sich auf die Ausschreibungen der Vereine zur Teilnahme an. Es nahmen sowohl Mitglieder des ausschreibenden Klubs als auch Gäste aus anderen Vereinen teil. In der Regel nahm ein Vertreter der Klägerin die Siegerehrung vor. Die Klägerin übernahm vereinbarungsgemäß die Kosten für die Platzmiete, die Verpflegung und die Preise; diese Kosten stellten die Golfvereine der Klägerin in Rechnung. Gemäß den Bierliefervereinbarungen brachten die Golfvereine im Gegenzug beim „X CUP“, während der anderen Golfturniere sowie in der angeschlossenen Gastronomie das gesamte Jahr über das Bier und weitere Getränke der Klägerin zum Ausschank. Die Brauerei machte nun als Betriebsausgaben die Aufwendungen für die Unterstützung der Golfvereine für die Golfturniere im Rahmen des „X CUP“ geltend.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung wurde von Seiten der FinVerw. der Betriebsausgabenabzug gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG in Frage gestellt. Gegen diesen Ansatz wandte die Klägerin ein, dass es sich nicht um Repräsentationsaufwendungen handeln würde und es bestehe nicht die Möglichkeit, Geschäftsfreunde zu unterhalten oder etwa privaten Neigungen nachzugehen. Die Golfturniere seien vielmehr eine Art „Türöffner/Türhalter“. Die Kosten dienten zur Bewahrung der Lieferbeziehungen; sie stellten daher einen „Naturalrabatt“ dar. Die Aufwendungen dienten nicht der Beziehung zu den Golf spielenden Turnierteilnehmern. Vielmehr gehe es um die Lieferbeziehungen zu den Golfvereinen bzw. den Betreibern der an die Golfplätze angeschlossenen Gastronomie. Weder die Kommanditisten der KG noch die Geschäftsführer und leitenden Angestellten der Klägerin spielten Golf bzw. seien diesem Sport persönlich verbunden.

Die Klägerin konnte sich mit dieser Argumentation weder gegenüber der FinVerw. noch beim FG³⁾ durchsetzen; vielmehr wurde der Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG versagt. Der BFH folgte dagegen im Ergebnis der Argumentation der Klägerin und ließ den Betriebsausgabenabzug zu. Zwar können durch das Veranlassen eines Golfturniers veranlasste Aufwendungen einen den Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten „ähnlichen Zweck“ erfüllen und dadurch den Betriebsausgabenabzugsausschluss nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG auslösen.⁴⁾ Nach Ansicht des BFH sei jedoch entscheidend, dass die Turniere

1) BFH v. 14.10.2015, I R 74/13, DStR 2016, 524; v. 16.12.2015, IV R 24/13, DStR 2016, 521.

2) BFH v. 14.10.2015, I R 74/13, DStR 2016, 524.

3) Niedersächsisches FG v.19.9.2013, 6 K 38/12, EFG 2014, 122.

4) BFH v. 14.10.2015, I R 74/13, DStR 2016, 524, Rz. 13.

ausschließlich den Zweck hatten, den Warenabsatz der Brauerei zu sichern. Ein Zusammenhang mit der gesellschaftlichen Stellung von z.B. Geschäftspartnern der Brauerei sei rein zufällig und falle im Hinblick auf die Anzahl der Turniere nicht ins Gewicht. Insoweit komme ein Betriebsausgabenausschluss nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht in Betracht.⁵⁾

b) *BFH vom 15.12.2015: Aufwendungen für ein Golfturnier unterliegen dem Abzugsverbot*

Der Parallelentscheidung vom 16.12.2015⁶⁾ des IV. Senats des BFH lag abweichend hierzu folgender Sachverhalt zu Grunde:

Eine Versicherungsagentur unterstützte in den Streitjahren die „Tour der Hoffnung“, bei der es sich um eine Radveranstaltung handelte, bei der Spenden für leukämie- und krebserkrankte Kinder gesammelt wurden. Die Kosten dieser Veranstaltung wurden von Sponsoren getragen. Die Klägerin veranstaltete in den Streitjahren einmal jährlich anlässlich der „Tour der Hoffnung“ ein Golfturnier im Golfpark A. An die Turniere schloss sich jeweils eine Abendveranstaltung im Restaurant bei dem Golfplatz an. Die Turniere waren in eine Serie von Golfturnieren verschiedener Unternehmen als Ausrichter eingebunden, die zu Gunsten der jährlich stattfindenden „Tour der Hoffnung“ veranstaltet wurden. An der Abendveranstaltung der Klägerin nahmen Vertreter der „Tour der Hoffnung“, Prominente und interessierte Dritte teil. Zum Teil handelte es sich bei den Teilnehmern um Geschäftspartner der Klägerin. Die Personen, die am Golfturnier teilnahmen, nahmen zu einem Großteil auch an der Abendveranstaltung teil. Einige Personen nahmen ausschließlich an der Abendveranstaltung teil.

Als Leistungen im Rahmen der Teilnahme an dem Golfturnier der Klägerin wurden die Turnierteilnahme, die Platzverpflegung, ein Startgeschenk, ein Sektempfang sowie ein festliches Abendessen mit Siegerehrung und Abendprogramm mit Tanz geboten. Zum Startgeld heißt es in der Broschüre: „nach Vereinbarung; um eine großzügige Spende für die Tour der Hoffnung wird gebeten“. Die Teilnehmer zahlten tatsächlich weder Startgelder an die Klägerin noch an die Betreiber des Golfplatzes. In der Broschüre wurde weiter darauf hingewiesen, dass die Spendenabwicklung durch die Klägerin selbst erfolge. Die Klägerin war auch als Partner auf den Internetseiten der Veranstalter der „Tour der Hoffnung“ erwähnt.

Die Durchführung des Golfturniers erfolgte durch den Betreiber des Golfplatzes. Die Platzmiete wurde von der Klägerin getragen. Die Kosten für die Anmietung des Restaurants sowie für die Bewirtung wurden ebenfalls der Klägerin in Rechnung gestellt.

Die Versicherungsagentur machte die Gesamtkosten des jeweiligen Turniers mit Abendveranstaltung (Beträge von ca. 10 T€ bis ca. 21 T€ im Jahr) als Betriebsausgaben geltend. Das FA und dem folgend das FG Hessen⁷⁾ versagten den Betriebsausgabenabzug unter Verweis auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG.

Dies bestätigte der BFH. Dies gelte nach Ansicht des BFH auch dann, wenn sowohl das Golfturnier als auch die Abendveranstaltung auch dem Zweck dienen, Spenden für die Finanzierung einer Wohltätigkeitsveranstaltung zu generieren.⁸⁾ Insoweit auch der Hinweis

auf das Urteil des FG Düsseldorf,⁹⁾ das in einem anderen Sachverhalt betreffend § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG zum gleichen Ergebnis kommt.

2. Konsequenzen für die Praxis

Die beiden BFH-Urteile zeigen zum einen die Spannweite solcher Fallgestaltungen in der Praxis und zum anderen eben auch, dass sich die steuerlichen Konsequenzen durchaus ganz unterschiedlich darstellen können. Diese Urteile werfen allerdings in vergleichbaren Fällen mehrere Fragen auf:

1. Sind die Aufwendungen dem Grunde nach Betriebsausgaben? Diese Frage stellt sich nicht zuletzt bei Aufwendungen im Rahmen des heutzutage immer wichtiger werdenden Bereichs des Corporate Social Responsibility (CSR).
2. Welche Aufwendungen umfasst das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dem Grunde nach, insbesondere was fällt insoweit unter „ähnliche Zwecke“? Diese Frage stellt sich für eine Vielzahl dem Grunde nach betriebswirtschaftlich sinnvoller Marketing- und Sponsorshipveranstaltungen von Unternehmen.
3. In welchen Fällen schließen betriebliche Gründe bei solchen Aufwendungen aus, dass die Möglichkeit besteht, Geschäftsfreunde zu unterhalten oder etwa privaten Neigungen nachzugehen und kommt damit das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht zur Anwendung?
4. Können Aufwendungen zur Unterstützung derartiger Veranstaltungen als abzugsfähige Sponsoringaufwendungen eingestuft werden?

Diese vier Grundfragen stellen letztlich bei derartigen Aufwendungen auch die Prüfschritte dar, welche bei der steuerlichen Würdigung vorzunehmen sind.

Darüber hinaus hat das Urteil Bedeutung in der Praxis spendensammelnder Organisationen, insbesondere steuerbefreier Körperschaften. Neben den allgemeinen Abgrenzungsfragen, welcher steuerlichen Sphäre eine solche Veranstaltung zuzuordnen ist, ideeller Bereich, Zweckbetrieb (§ 65 AO) oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§§ 14, 64 AO), muss ein eventueller Betriebsausgabenausschluss nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG im Blick behalten werden. Gegebenenfalls müssen alternative Durchführungswege für entsprechende Wohltätigkeitsveranstaltungen gewählt werden, um eine etwaige steuerliche Belastung vor dem Hintergrund einer drohenden Mittelfehlverwendung i.S.d. § 55 Abs. 1 AO sowie Spendenhaftung zu vermeiden.

Der Beitrag greift die vorzitierte Rspr. auf und gibt Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung entsprechender Repräsentations- und Werbemaßnahmen sowohl für steuerpflichtige Unternehmen als auch für steuerbefreite Körperschaften. In diesem Zusammen-

5) BFH v. 14.10.2015, I R 74/13, DStR 2016, 524, Rz. 13 f.

6) BFH v. 16.12.2015, IV R 24/13, DStR 2016, 521.

7) FG Hessen v. 22.5.2013, 11 K 1165/12, EFG 2013, 1477.

8) BFH v. 16.12.2015, IV R 24/13, DStR 2016, 521.

9) FG Düsseldorf v. 19.11.2013, 10 K 2346/11 F, DStZ 2014, 734 (Anm.), Rev. BFH: VIII R 26/14: Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs von Aufwendungen einer Rechtsanwaltskanzlei für die Veranstaltung von sog. „Herrenabenden“.

hang wird auch die Frage erörtert, in welchen Fallgestaltungen Spendenbescheinigungen i.S.d. § 10b EStG ausgestellt werden dürfen. Der Beitrag schließt mit einer kurzen Darstellung alternativer Durchführungswegen von Benefizveranstaltungen steuerbefreiter Körperschaften.

II. Abzugsfähige vs. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

1. Abgrenzung des Vorliegens von Betriebsausgaben dem Grunde nach

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob Aufwendungen des Stpfl. dem Grunde nach als Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG einzustufen sind. Insoweit erfolgt eine Abgrenzung der betrieblichen Sphäre von Aufwendungen der Privatsphäre bzw. bei Kapitalgesellschaften der die Gesellschafterebene berührende Aufwendungen. Entscheidend für die Abgrenzung ist die betriebliche Veranlassung. So stellt die Rspr. darauf ab, ob die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind.¹⁰⁾ Entscheidend ist, ob das auslösende Moment im betrieblichen Bereich liegt.¹¹⁾ Dem Betriebsausgabenabzug steht grundsätzlich nicht entgegen, wenn es sich um vergebliche, ungewöhnliche oder gar unwirtschaftliche Aufwendungen handelt.¹²⁾ Vielmehr kann der Stpfl. grundsätzlich frei entscheiden, welche Aufwendungen er für seinen Betrieb tätigen will. Ebenfalls nicht entscheidend für die Qualifikation der getätigten Aufwendungen als Betriebsausgaben ist deren Angemessenheit. Diesbezüglich sind allenfalls die jeweiligen Korrekturvorschriften des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG einschlägig.

In den vorliegenden Fällen ist also die betriebliche Veranlassung zu prüfen und vom Stpfl. ggf. nachzuweisen, da dieser insoweit die Feststellungslast trägt.¹³⁾ Dabei ist zu beachten, dass die Anforderungen der Rspr. an den Nachweis der betrieblichen Veranlassung mit dem Grad der Berührung der privaten Lebenssphäre und der Unüblichkeit der Aufwendungen steigen.¹⁴⁾

Dienen die Aufwendungen der unmittelbaren Förderung des Absatzes der angebotenen Produkte oder der Bekanntheit einer Marke, so handelt es sich bei den getätigten Aufwendungen um klassische Werbeaufwendungen. Diese sind als Betriebsaufwendungen abzugsfähig. Klassisches Marketing wie Print- und Fernsehwerbung sind nach h.M. unstreitig Betriebsausgaben.¹⁵⁾ Auch wenn die Absatzförderung über eine Werbeveranstaltung oder der Förderung der Bekanntheit der Marke über ein Event erfolgt, dürfte die betriebliche Veranlassung im Grundsatz unstrittig sein.¹⁶⁾

In Frage gestellt wurde die Einstufung der Aufwendungen als Betriebsausgaben dagegen in den dem Urteil IV R 24/13 zu Grunde liegenden Fall. Der BFH führt aus:

„Gegen eine betriebliche Veranlassung spricht nämlich die Einlassung der Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren, die sie auch im vorliegenden Revisionsverfahren wiederholt, dass die Golfturniere nicht bzw. nur untergeordnet dem Interesse der Klägerin gedient hät-

ten, Neukunden zu werben bzw. Bestandskunden an ihr Unternehmen zu binden, der Hauptzweck der Veranstaltungen vielmehr die Unterstützung der Wohltätigkeitsveranstaltung B und damit die Unterstützung krebskranker Kinder durch die mit den Veranstaltungen verbundenen Spendenaufrufe gewesen sei. Diese Motivation der Klägerin würde, sollte sie tatsächlich ganz überwiegend im Vordergrund gestanden haben, eine betriebliche Veranlassung von vornherein ausschließen und schon insoweit dem Betriebsausgabenabzug entgegenstehen.“¹⁷⁾

Letztlich hat der BFH diese Frage nicht entschieden, da er diesen Fall über das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG „gelöst“ hat.

Unseres Erachtens dürften diese Überlegungen im Regelfall nicht die Einstufung als Betriebsausgaben ausschließen. Das Tätigen von Aufwendungen, um andere zu Spenden anzuregen muss gleich beurteilt werden mit eigenen Spenden des Stpfl. bzw. der Gesellschaft. Insoweit kann zunächst auf die Frage der Gestaltungsmöglichkeiten eines Geschäftsführers einer GmbH zurückgegriffen werden. Nach h.M. sind Aufwendungen für Spenden an soziale, karitative, künstlerische, sportlerische und politische Organisationen zulässig, wenn diese sich im Rahmen der Größenordnung und finanziellen Situation der Gesellschaft halten.¹⁸⁾ Unzulässig sind Spenden lediglich dann, wenn diese (auch) von Eigeninteressen des Geschäftsführers oder sonstigen sachfremden Erwägungen geleitet sind.¹⁹⁾ Auch steuerlich wird nur dann ausnahmsweise eine Spende einer Kapitalgesellschaft als vGA eingestuft, wenn die Zuwendung der Kapitalgesellschaft an eine gemeinnützige Institution durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, was voraussetzt, dass die Spendenhingabe mit Vorteilen eines beherrschenden Gesellschafters oder einer ihm nahe stehenden Person verbunden ist.²⁰⁾

Als Abgrenzungsleitlinien können zwei Aspekte festgehalten werden:

1. Sollten die Aufwendungen für die Benefizveranstaltung ausnahmsweise ausschließlich mit dem Ziel erfolgen, Spenden für gemeinnützige Zwecke einzu-

10) BFH v. 21.11.1983, GrS 2/82, BStBl II 1984, 163; v. 4.7.1990, GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 823; v. 7.5.2013, VIII R 51/10, BFH/NV 2013, 1685, Rz. 19.

11) Nur BFH v. 4.7.1990, GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817 unter C II 2b/bb).

12) BFH v. 4.3.1986, VIII R 188/84, BStBl II 1986, 373; v. 23.11.1988, X R 17/86, BStBl II 1989, 405; v. 29.10.1991, VIII R 148/85, BStBl II 1992, 647; v. 29.3.2000, X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188.

13) BFH v. 24.6.1976, IV R 101/75, BStBl II 1976, 562.

14) BFH v. 23.11.1988, X R 17/86, BStBl II 1989, 405; v. 11.7.1996, IV R 67/95, BFH/NV 1997, 114; v. 21.8.1985, I R 73/82, BStBl II 1986, 250, unter 3; FG Nürnberg v. 17.7.2008, 4 K 732/2007, juris.

15) Hierzu nur Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 EStG Rz. 1200, „Reklamekosten“; Stapperfend in Hermann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz. 955 (November 2013); Nacke in Littmann/Bitz/Pust, §§ 4, 5 EStG Anh. I „Werbung“ (Februar 2013); Behrens, NWB 2015, 2812.

16) Hierzu auch Schiffers/Feldgen, DStZ 2015, 571.

17) BFH v. 16.12.2015, IV R 24/13, DStR 2016, 521, Rz. 26.

18) Nur Michalski, 2. Aufl. 2010, § 43 GmbHG Rz. 78a; Baumbach/Hueck/Zöllner/Noack, § 43 GmbHG Rz. 21.

19) Michalski, 2. Aufl. 2010, § 43 GmbHG Rz. 78c.

20) BFH v. 19.12.2007, I R 83/06, BFH/NV 2008, 988. Hierzu ausführlich Augsten in vGA/vE, Loseblatt, Teil 4 „Spenden“, Rz. 8 ff. m.w.N.; Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 KStG Rz. 1220 ff.

werben, dürfte u.E. allerdings die betriebliche Veranlassung zu verneinen sein.²¹⁾

2. Die Einstufung als Betriebsausgaben dürfte dagegen dann klar sein, wenn mit der „Spende“ ein Werbeeffekt verbunden ist, es sich also im steuerlichen Sinne um Sponsoring handelt. In diesem Fall folgt die Einstufung als Betriebsausgabe aus dem Marketingeffekt der Aufwendungen.

Letztlich stellt sich eine ähnliche Frage für sämtliche Aufwendungen im Rahmen von Corporate Social Responsibility-Aktivitäten.²²⁾ Derartige Aufwendungen werden getätigt, um der unternehmerischen Gesellschaftsverantwortung/Sozialverantwortung gerecht zu werden, wirken sich also auch auf das Image des Unternehmens gegenüber Kunden, Arbeitnehmern und der Allgemeinheit positiv aus, was die Einstufung als steuerliche Betriebsausgaben im Grundsatz begründet.²³⁾ Die Corporate Social Responsibility betrifft die Art und Weise wie das unternehmerische Kerngeschäft betrieben wird. Insoweit werden diese Aufwendungen auch nicht alleine aus Altruismus getätigt, vielmehr werden hiermit insbesondere auch ökonomische Ziele verfolgt. Nur dann, wenn solche Aufwendungen im Ausnahmefall als unangemessen einzustufen sind oder im Interesse eines Gesellschafters getätigt werden, kann ein Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs in Betracht kommen.²⁴⁾ Im Regelfall dürfte aber allein durch die Berichterstattung über die Aktivitäten des Unternehmens in der Presse oder auf der eigenen Homepage eine Förderung des Unternehmensimage erreicht werden, was u.E. den Betriebsausgabenabzug begründet.²⁵⁾

Hinsichtlich der Prüfung der betrieblichen Veranlassung (Betriebsausgabenabzug dem Grunde nach) ist u.E. auf den Wandel im Bereich des unternehmerischen Selbstverständnisses hinzuweisen: Stichwort Corporate Social Responsibility-Aktivitäten und auf die im Bereich der Absatzförderung eingesetzten Instrumente: weg von Werbung über klassischen Printmedien hin zum Einsatz sozialer Medien oder des Eventmarketings.

2. Abgrenzung des Begriffs „ähnliche Zwecke“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG

a) Bedeutung des Betriebsausgabenabzugsverbots und Anwendungsbereich

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dürfen Aufwendungen für Jagd und Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen den Gewinn nicht mindern, soweit die damit verfolgten Zwecke nicht selbst Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind. Das Abzugsverbot wurde geschaffen, weil der Gesetzgeber die genannten Ausgaben „ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation“ ansah und „im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens“ den Aufwand „nicht länger durch den Abzug ... vom steuerpflichtigen Gewinn auf die Allgemeinheit abgewälzt“ wissen wollte.²⁶⁾

Anwendung findet dieses ebenso für Körperschaftsteuersubjekte, die nach der Rspr. des BFH keine außerbetriebliche Sphäre haben können.²⁷⁾ Insoweit hat

der BFH § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG einschränkend dahingehend ausgelegt, dass das Abzugsverbot nur für solche Aufwendungen gelten soll, die eine Berührung zur Lebensführung und zur wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der durch sie begünstigten Geschäftsfreunde des Stpfl. haben.²⁸⁾

b) Erfasste Aufwendungen

Nach dem Gesetzeswortlaut werden zunächst Aufwendungen für Jagd, Fischerei, für Segeljachten und Motorjachten erfasst.

Unter den Begriff der Aufwendungen für „ähnliche Zwecke“ im Sinne dieser Vorschrift fallen nach der Rspr. Aufwendungen für Zwecke der sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation.²⁹⁾ Hierzu unterschiedene Fälle:

- Golfsport und damit zusammenhängende Veranstaltungen,³⁰⁾
- Reit- und Rennpferde,³¹⁾
- Reitplätze, Reit- oder Rennställe,³²⁾
- Pkw-Oldtimer,³³⁾
- Rennwagen,³⁴⁾
- Segeljacht und Oldtimer-Flugzeuge,³⁵⁾
- Schiffsreise,³⁶⁾
- Veranstaltung von „Herrenabenden“.³⁷⁾

21) So auch FG Düsseldorf v. 19.11.2013, 10 K 2346/11 F, DStZ 2014, 734 (Anm.), Rev. BFH: VIII R 26/14.

22) Zum Begriff z.B. Grützner/Jakob, Compliance von A-Z, 2. Aufl. 2015, Stichwort „Corporate Social Responsibility (CSR)“.

23) Hierzu Hüttemann, Steuerliche Aspekte der Corporate Social Responsibility von Unternehmen, FS Schaumburg, 2009, 405; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rz. 8.58 ff.

24) Zu Beispielen vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rz. 8.58 ff.

25) So auch Hüttemann, Steuerliche Aspekte der Corporate Social Responsibility von Unternehmen, FS Schaumburg, 2009, 405, 419; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rz. 12; vgl. auch Weber, Der Einfluss von Steuern auf Corporate Social Responsibility-Instrumente – dargestellt am Beispiel von Spenden, arqus Discussion Paper No. 159, April 2014.

26) Begründung zum Regierungsentwurf des StÄndG 1960, BT-Drucks. 3/1811, 8; in Bezug auf den damaligen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (heute Nr. 4) EStG bestätigt durch die Stellungnahme des Finanzausschusses, zu BT-Drucks. 3/1941, 3.

27) Nur BFH v. 3.2.1993, I R 18/92, BStBl II 1993, 367; v. 7.2.2007, I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 946, jeweils betreffend GmbH.

28) BFH v. 3.2.1993, I R 18/92, BStBl II 1993, 367 unter II.2.

29) BFH v. 3.2.1993, I R 18/92, BStBl II 1993, 367; v. 7.2.2007, I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230.

30) BFH v. 16.12.2015, IV R 24/13, DStR 2016, 521, Rz. 24 ff.; v. 14.10.2015, I R 74/13, DStR 2016, 524; FG Niedersachsen v. 19.9.2013, 6 K 38/12, EFG 2014, 122 m.w.N.; BFH v. 29.12.2008, X B 123/08, BFH/NV 2009, 752.

31) BFH v. 11.8.1994, I B 235/93, BFH/NV 1995, 205; FG Hamburg v. 13.12.1991, I 203/88, EFG 1992, 657 (rkr.); FG Köln v. 27.9.1993, 13 K 2148-2150/92, EFG 1994, 265 (rkr.).

32) BFH v. 19.7.1990, IV R 82/89, BStBl II 1991, 333; zur Abgrenzung FG Niedersachsen v. 29.4.2005, 5 K 642/00, EFG 2005, 1809 (rkr.).

33) BFH v. 10.8.2011, I B 42/11, BFH/NV 2011, 2097.

34) BFH v. 22.12.2008, III B 154/07, BFH/NV 2009, 579.

35) BFH v. 7.2.2007, I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230.

36) BFH v. 2.8.2012, IV R 25/09, BStBl II 2012, 824.

37) FG Düsseldorf v. 19.11.2013, 10 K 2346/11 F, DStZ 2014, 734 (Anm.), Rev. BFH: VIII R 26/14.

Allerdings muss die gesetzliche Formulierung „ähnliche Zwecke“ u.E. auf die genannten Begriffe „Jagd, Fischerei, Segeljachten und Motorjachten“ bezogen werden, d.h. mit diesen Aufwendungen vergleichbar sein.³⁸⁾ Die Aufwendungen müssen in vergleichbarer Weise eine überdurchschnittliche Repräsentation des Unternehmens, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden oder der sportlichen Betätigung dienen und damit „eine ähnliche Nähe zur privaten Lebensführung aufweisen“.³⁹⁾ Nicht ausreichend ist dagegen, dass die Aufwendungen generell der Repräsentation des Unternehmens dienen.⁴⁰⁾ So auch das BFH-Urteil vom 7.2.2007, wo es unter Rz. 18 heißt: „Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG greift daher jedenfalls immer dann ein, wenn ein in der Vorschrift genanntes Wirtschaftsgut in einer Weise eingesetzt wird, die bei typisierender Betrachtung dazu geeignet ist, Geschäftsfreunde zu unterhalten oder privaten Neigungen nachzugehen.“⁴¹⁾

Gesetzgeberisches Ziel ist ausschließlich der Ausschluss von Betriebsausgaben bei Tätigkeiten, die aus der Natur der Sache heraus eine Abgrenzung der betrieblichen von der nicht betrieblichen Sphäre quasi ausschließen, wenn also an sich bereits eine nichtbetriebliche Veranlassung unterstellt werden kann. Nur in diesem Fall ist eine typisierende Annahme, wie diese in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG getroffen wird, gerechtfertigt. Bei Repräsentationsaufwendungen an sich ist dies aber gerade nicht gegeben. Damit ist z.B. ein gelegentliches Geschäftsessen im Rahmen einer Jagdveranstaltung nicht von der generellen Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG erfasst.⁴²⁾ Diese stark typisierende Betrachtung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG erfordert u.E. eine enge Auslegung der Norm.

So verbietet sich eine Anwendung auf alle sportlichen Veranstaltungen, auch wenn diese ein unterhaltendes Element aufweisen.⁴³⁾ Ebenso könnte eine Anwendung auf Repräsentationsveranstaltungen z.B. im Bereich von Kultur – z.B. Ausstellungen, Vorführungen, Konzerte, Kabarett o.ä. – in Erwägung gezogen werden, da auch diese Betätigungen möglicherweise eine Nähe zur privaten Lebensführung aufweisen. Unseres Erachtens wäre ein derart weit gefasster Anwendungsbereich eines Betriebsausgabenabzugsverbots, welches in typisierender Weise eingreift, nicht gerechtfertigt.

3. Betriebliche Gründe, die den Regelungszweck des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG ausschließen

Tragender Grund für das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG und die Rechtfertigung des damit verbundenen Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip ist der „typisiert angenommene Zusammenhang mit der Lebensführung des Stpfl. oder seiner Geschäftsfreunde“.⁴⁴⁾ Damit wird der Anwendungsbereich des Betriebsausgabenabzugs durch zwei Leitlinien abgegrenzt:

1. wenn ein Zusammenhang mit der Lebensführung des Stpfl. oder seiner Geschäftsfreunde ausgeschlossen werden kann, ist der Anwendungsbereich des Abzugsverbots nicht gegeben;

2. kann hingegen nicht ausgeschlossen werden, dass die Aufwendungen einen Zusammenhang mit der Lebensführung des Stpfl. oder seiner Geschäftsfreunde haben, so greift das Betriebsausgabenabzugsverbot.⁴⁵⁾

Dies verdeutlicht, dass der Bereich der Anwendungsfälle, in denen die Anwendung des Betriebsausgabenabzugsverbot nicht greift, sehr schmal ist. Können betriebliche Gründe, wie z.B. Werbezwecke, für die Tätigkeit der Aufwendungen angeführt werden, so reicht dies jedenfalls alleine nicht aus. Auch das Überwiegen der betrieblichen Motivation reicht dann nicht aus, wenn nicht ein Zusammenhang mit der Lebensführung des Stpfl. oder seiner Geschäftsfreunde ausgeschlossen werden kann.

In dem BFH-Urteil vom 14.10.2015⁴⁶⁾ kam das Gericht zu dem Schluss, dass ein mittelbarer Zusammenhang der Aufwendungen mit einer sportlichen Betätigung der Teilnehmer oder die Würdigung der Turnierreihe als Repräsentation des klägerischen Unternehmens für den Tatbestand des Abzugausschlusses nicht ausreichend ist. Entscheidend war, dass die von der Brauerei auf Grund der Vereinbarung mit den Geschäftspartnern durchgeführten Golfveranstaltungen aus Sicht der Brauerei ausschließlich dazu dienten, die Bierliefervereinbarungen zu erfüllen und im Zusammenhang mit den Veranstaltungen den Fortbestand der Liefermöglichkeiten auch für die Zukunft zu sichern. Die organisatorische Verantwortung der Veranstaltungen oblag den einzelnen Klubs, die insbesondere durch eine offene Ausschreibung zur Teilnahme an einen nicht eingeschränkten Interessentenkreis einen von dem unternehmerischen Bereich der Klägerin (Gesellschafter, Geschäftspartner, Geschäftsfreunde) unabhängigen Teilnehmerkreis jedes einzelnen Turniers gewährleisten. Auf dieser Grundlage war der sportliche/gesellschaftliche Nutzen der Turnierteilnahme von diesem unternehmerischen Bereich der Klägerin gelöst. Ein Zusammenhang mit der gesellschaftlichen Stellung von z.B. Geschäftsfreunden der Klägerin war rein zufällig und fiel auch zahlenmäßig nicht ins Gewicht. Die Turniere dienten angesichts der freien Teilnahmemöglichkeit für jeden Interessenten eben nicht über die betriebliche Veranlassung (Bierliefervereinbarungen; Werbeeffect) hinausgehend zusätzlich einem besonderen Repräsentationszweck gegenüber dem Personenkreis, der Zielpunkt des Abzugausschlusses ist.

Mit anderen Worten erfordert ein Ausschluss des Anwendungsbereichs des Betriebsausgabenabzugsverbots, dass eine ganz klare Trennung zwischen den betrieblichen Zielen des Stpfl., der die Aufwendungen

38) Vgl. so auch Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz. 1320 (November 2013).

39) BFH v. 7.2.2007, I R 27-29/05, HFR 2007, 645, unter II.2.a).

40) Vgl. auch Eckert, DStR 2012, 1119.

41) BFH v. 7.2.2007, I R 27-29/05, HFR 2007, 645.

42) Vgl. Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz. 1320, 1335 (November 2013).

43) Weiter dagegen wohl Sohn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 EStG Rz. J 45 „Sportanlagen/Sporteinrichtungen/Sportgeräte“ (Mai 1995).

44) BFH v. 16.12.2015, IV R 24/13, DStR 2016, 521, Rz. 23; v. 14.10.2015, I R 74/13, DStR 2016, 524, Rz. 9; v. 2.8.2012, IV R 25/09, BStBl II 2012, 824.

45) So nur BFH v. 2.8.2012, IV R 25/09, BStBl II 2012, 824.

46) BFH v. 14.10.2015, I R 74/13, DStR 2016, 524, Rz. 13.

trägt und den möglichen privaten Interessen der Teilnehmer erfolgt. Letztlich ist dies auch eine Frage der Darstellung des Sachverhaltes. Deutlich gestützt wird dies, so ja auch in dem zitierten BFH-Fall, wenn die Organisation der Veranstaltung einschließlich der Auswahl der Teilnehmer auf einen Dritten ausgelagert wird, der insoweit freie Hand hat.⁴⁷⁾

Noch in dem Urteil vom 7.2.2011⁴⁸⁾ kam der gleiche Senat allerdings zu einem anderen Ergebnis. Unter Rz. 18 wird ausgeführt:

„Oldtimer-Flugzeuge, die bei Flugtagen und ähnlichen Veranstaltungen eingesetzt werden, dienen der Darstellung des Unternehmens in der Öffentlichkeit und damit Werbezwecken. Ohne diesen betrieblichen Bezug ist die aktive oder passive Teilnahme an Flugtagen jedoch der Freizeitgestaltung zuzurechnen. Es widerspricht dem mit der Regelung verfolgten Vereinfachungszweck, wenn für die Frage des Abzugs der in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten zu prüfen wäre, ob Werbezwecke für den Einsatz der Flugzeuge im Vordergrund standen oder ob die Präsentation der Flugzeuge der Unterhaltung von Geschäftsfreunden oder der Befriedigung einer Neigung des Unternehmers bzw. der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft diene. Diese Abgrenzung, die – wenn überhaupt – nur unter Schwierigkeiten möglich ist, zu erübrigen, ist gerade das Ziel der Vorschrift. Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG greift daher jedenfalls immer dann ein, wenn ein in der Vorschrift genanntes Wirtschaftsgut in einer Weise eingesetzt wird, die bei typisierender Betrachtung dazu geeignet ist, Geschäftsfreunde zu unterhalten oder privaten Neigungen nachzugehen. Ob bei der Veranstaltung tatsächlich Geschäftsfreunde zugegen waren, oder einer privaten Neigung des Unternehmers oder des Gesellschafters der Kapitalgesellschaft nachgegangen wird, ist hingegen nicht zu prüfen.“

In diesem Urteil wird also nicht auf die konkrete Verwendung des Wirtschaftsguts abgestellt, es reicht vielmehr aus, dass das Wirtschaftsgut bei typisierender Betrachtung dazu geeignet ist, Geschäftsfreunde zu unterhalten oder privaten Neigungen nachzugehen.

Dies verdeutlicht, dass der Bereich, in dem das Betriebsausgabenabzugsverbot nicht zur Anwendung kommt, äußerst schmal ist.

4. Führt ein Sponsoring einer Golfveranstaltung o.Ä. zu abzugsfähigen Betriebsausgaben?

In dem Verfahren IV R 24/13 hat der Stpfl. versucht, den Betriebsausgabenabzug über die Anwendung des sog. Sponsoringerlasses⁴⁹⁾ zu retten. Entscheidend für den Betriebsausgabenabzug derartiger Sponsoringaufwendungen ist, dass sich der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, insbesondere Werbezwecke mit diesen Aufwendungen verspricht, die in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können.

Die im Zusammenhang mit dem Sponsoring gemachten Aufwendungen können unterschieden werden in

- Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG,
- Spenden i.S.d. § 10b EStG bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG,

- steuerlich nicht abziehbare Kosten der Lebensführung nach § 12 Nr. 1 EStG, bei Kapitalgesellschaften vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.⁵⁰⁾

Der Begriff des Sponsorings kann immer nur dann erfüllt sein, wenn in Abgrenzung zur Spende auch eigene personen- oder unternehmensbezogene Interessen wie z.B. ein Imagegewinn oder Steigerung der Marken- und Produktbekanntheit verfolgt werden.⁵¹⁾ Nur in diesem Falle liegen dem Grunde nach Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG vor. Dagegen handelt es sich bei Spenden um Geld- oder Sachzuwendungen, die von einer Person oder einem Unternehmen freiwillig und unentgeltlich zur Förderung spendenbegünstigter Zwecke erbracht werden. Sponsoringaufwendungen sind grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben. Ziel des Sponsoringerlasses ist gerade die Erleichterung des Nachweises der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen. Allenfalls in Fällen eines extremen Missverhältnisses zwischen Leistung des Sponsors und den mit dieser Leistung einhergehenden Vorteilen oder im Falle eines nicht betrieblich, sondern durch das Unternehmen oder die Gesellschafter bedingten Interesses an der Förderung kann es zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs kommen.⁵²⁾ Die Regelung der FinVerw. zum Sponsoring ist im Ergebnis eine äußerst großzügige Billigkeitsregelung, welche von der Rspr. teilweise nicht geteilt wird.⁵³⁾ Im Ergebnis dürfte festzuhalten sein, dass Sponsoringaufwendungen nur dann abzugsfähige Betriebsaufwendungen darstellen, wenn eine merkliche betriebliche Veranlassung festzustellen ist, da ansonsten die Zuwendungen als Spende einzustufen sind.⁵⁴⁾

Der BFH stellt in Frage, ob die Förderung einer Veranstaltung eines Golfturniers überhaupt den Begriff des „Sponsorings“ i.S.d. Sponsoringerlasses erfüllt.⁵⁵⁾ Unseres Erachtens muss zunächst gesehen werden, dass wenn bei derartigen Ausgaben Leistung (Geldbetrag) und Gegenleistung (Werbeleistung, o.Ä.) sich ausgewogen gegenüber stehen, begrifflich kein Sponsoring vorliegt, sondern schlichte Werbeaufwendungen, die als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. In diesem Falle bleibt u.E. auch kein Raum für einen typisierten Ausschluss von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG. Der Unternehmer nutzt in diesem Falle lediglich die entsprechende Veranstaltung als Medium für seine Werbeaktivitäten mit dem Ziel, seine Absatzposition zu stärken.⁵⁶⁾

47) Für den Fall, dass der Stpfl. verantwortlich für die Auswahl und Einladung der Teilnehmer ist auch OFD Frankfurt a.M. v. 14.10.2009, S 2145 A – 11 – St 210, juris.

48) BFH v. 7.2.2007, I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230.

49) BMF v. 18.2.1998, IV B 2 – S 2144-40/98, BStBl I 1998, 212.

50) Vgl. BMF v. 18.2.1998, IV B 2 – S 2144-40/98, BStBl I 1998, 212, unter II.

51) Zum Begriff des Sponsorings BMF v. 18.2.1998, IV B 2 – S 2144-40/98, BStBl I 1998, 212; AEAO Nr. 7 zu § 64 Abs. 1 AO.

52) Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rz. 8.60; Behrens, NWB 2015, 2812, 2817.

53) Z.B. FG Münster v. 19.1.2007, 9 K 3856/04, EFG 2007, 1470; BFH v. 9.8.1989, I R 4/84, BStBl II 1990, 237. Hierzu nur Eversberg/Fritz, dSTG IV/2015, 47, 53.

54) Hierzu auch Eversberg/Fritz, dSTG IV/2015, 47, 54 m.w.N.

55) BFH v. 16.12.2015, IV R 24/13, DStR 2016, 521, Rz. 35.

56) Im Ergebnis so auch der BFH v. 14.10.2015, I R 74/13, DStR 2016, 524, Rz. 13 f.

Dieses Argument muss u.E. erst Recht für Sponsoringaufwendungen gelten, unabhängig davon, ob ein Golfturnier, ein Fußballverein oder ein wissenschaftliches Symposium gesponsert wird. Zwar besteht kein Synallagma bezüglich der Leistungen des Sponsors und der Gegenleistung des Gesponserten, dies entspricht aber gerade dem Geist des Sponsorings.

III. Steuerliche Besonderheiten bei steuerbegünstigten Körperschaften

1. Wohltätigkeitsveranstaltung und steuerliche Sphäre

Im Rahmen der Durchführung einer Wohltätigkeits- oder Benefizveranstaltung ist zunächst die Frage zu beantworten, welcher steuerlichen Sphäre diese Veranstaltung sowohl dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. §§ 14, 64 AO als auch dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb i.S.d. § 65 AO zuzuordnen sein. Darüber hinaus sind auch Mischfälle denkbar.

Sofern im Rahmen einer Wohltätigkeits- oder Benefizveranstaltung neben dem eigentlichen Ziel, der Einwerbung von Spenden, Erlöse erzielt werden, sind diese i.d.R. als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzustufen.⁵⁷⁾ Dies gilt insbesondere für Erlöse aus dem Verkauf von Speisen und Getränken, dem Verkauf von Waren im Rahmen eines Basars oder aus geselligen Veranstaltungen.

Die Wohltätigkeitsveranstaltung kann dann dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzuordnen sein, wenn die jeweilige Tätigkeit Satzungszweck des Vereins ist, z.B. ein Konzert eines gemeinnützigen Musikvereins zu Gunsten krebskranker Kinder oder eine sportliche Veranstaltung eines gemeinnützigen Sportvereins. Entscheidend ist, dass die Veranstaltung keinen überwiegend geselligen Charakter hat, da anderenfalls eine Zuordnung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu erfolgen hat.⁵⁸⁾ Im Ergebnis kann eine Wohltätigkeitsveranstaltung nur dann als Zweckbetrieb behandelt werden, wenn diese in ihrer Gesamtheit dazu dient, ihre satzungsmäßigen Zwecke erreichen zu können, konkret wenn die steuerbegünstigte Körperschaft durch satzungsgemäße Veranstaltung Mittel für wohltätige Zwecke einnehmen will.⁵⁹⁾

2. Betriebsausgabenausschluss nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG im Zusammenhang mit der Durchführung einer Wohltätigkeitsveranstaltung?

Sofern die Benefizveranstaltung dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. §§ 14, 64 AO zuzuordnen ist, erzielt die steuerbefreite Körperschaft i.d.R. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG. Besteuerungsgrundlage ist der Gewinn i.S.d. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG i.V.m. §§ 4 ff. EStG. Fraglich ist u.E. jedoch, ob in diesen Fällen der Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG gegeben ist. Unseres Erachtens ist diese Frage zu verneinen. Dies ergibt sich u.E. aus dem besonderen Verhältnis zwischen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG und der

für steuerbefreite Körperschaften zu beachtenden zentralen Vorschrift des § 55 AO.

Entscheidend für die Anerkennung als steuerbefreite Körperschaft ist das opferwillige Handeln der entsprechenden Körperschaft, d.h. der Verzicht auf einen eigenen Nutzen.⁶⁰⁾ Die steuerbefreite Körperschaft muss selbstlos handeln. Das Gebot der Selbstlosigkeit ist dabei einer der zentralen Grundsätze für die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.⁶¹⁾ So ist die Selbstlosigkeit bereits unmittelbarer Bestandteil der Definition der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke.⁶²⁾ Eine steuerbefreite Körperschaft darf nach § 55 Abs. 1 Halbs. 1 AO nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen. Die ideellen Zwecke müssen das Handeln der Körperschaft in erster Linie bestimmen.⁶³⁾

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO dürfen Mittel einer steuerbefreiten Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Hier handelt es sich um sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft, die im Eigentum und in der Verfügungsmacht der Körperschaft stehen und zur Erfüllung des Satzungszwecks geeignet sind.⁶⁴⁾ Zu den Mitteln i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO gehören insbesondere die Einnahmen aus dem ideellen Bereich wie z.B. echte Mitgliedsbeiträge und Spenden, Gewinne aus dem Zweckbetrieb sowie aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie der Überschuss aus der Vermögensverwaltung.⁶⁵⁾ Zudem dürfen Mitglieder oder Gesellschafter keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten, § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO. Zudem darf eine steuerbegünstigte Körperschaft nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO auch keine Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen. Die Vorschrift entspricht in ihrem Kern der in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO getroffenen Regelung.⁶⁶⁾ Zusammengefasst darf eine steuerbefreite Körperschaft ihre sämtlichen Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke verwenden. Dies gilt für alle Tätigkeitsbereiche der Körperschaften, insbesondere auch für den Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.⁶⁷⁾

Vor diesem Hintergrund schließt u.E. die Vorschrift des § 55 AO die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4

57) FG München v. 25.5.1984, V 491/83 K, EFG 1984, 628; v. 8.3.1999, 7 K 3032/96, BeckRS 1999, 30873886; FG Saarland v. 12.6.1985, IU 76/85, EFG 1986, 38.

58) Vereine & Steuern, Arbeitshilfe für Vereinsvorstände und Mitglieder, FinMin des Landes NRW, Mai 2015, 52 f.

59) Vgl. Feldgen, eKomm, ab VZ 2016, § 5 KStG, Rz. 149 (Aktualisierung v. 23.3.2016).

60) BFH v. 13.12.1978, I R 39/78, BStBl II 1979, 482; BFH v. 26.4.1989, I R 209/85, BStBl II 1989, 670.

61) Vgl. Feldgen, eKomm, ab VZ 2016, § 5 KStG, Rz. 96 m.w.N. (Aktualisierung v. 23.3.2016).

62) Vgl. §§ 52 Abs. 1 Satz 1, 53, 54 AO.

63) BFH v. 27.4.2005, I R 90/04, BStBl II 2006, 198.

64) BFH v. 23.10.1991, I R 19/91, BStBl II 1992, 62.

65) Vgl. Feldgen, eKomm, ab VZ 2016, § 5 KStG, Rz. 98 m.w.N. (Aktualisierung v. 23.3.2016).

66) Zur Anschaffung von Luxusgütern durch steuerbegünstigte Körperschaften vgl. Kaligin, Stbg 2015, 17 ff.; LG Berlin v. 23.7.2014, 1 St Js 196/10 KLS (5/12), Rev. eingelegt.

67) BFH v. 28.10.2004, I B 95/04, BFH/NV 2005, 160 unter II.2.d.; AEAO Nr. 12 zu § 64 Abs. 2 AO.

EStG in Gänze aus. Zu beachten ist, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nur für solche Aufwendungen gilt, die eine Berührung zur Lebensführung und zur wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der durch sie begünstigten Geschäftsfreunde des Stpfl. haben.⁶⁸⁾ Mit anderen Worten, wenn ein Zusammenhang mit der Lebensführung des Stpfl. oder seiner Geschäftsfreunde ausgeschlossen werden kann, ist der Anwendungsbereich des Abzugsverbots nicht gegeben.⁶⁹⁾

Insoweit wird § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG durch § 55 AO als *lex specialis* überlagert. Eine Begünstigung der Geschäftsfreunde aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. aus einer sonstigen steuerlichen Sphäre heraus würde primär einen Verstoß gegen den zentralen Grundsatz der Gemeinnützigkeit nach § 55 Abs. 1 Halbsatz 1 AO darstellen. Die Mittelverwendungsvorschriften nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 AO würden verletzt werden, welche auch nicht durch § 58 AO geheilt werden könnten.⁷⁰⁾ Im Ergebnis verhindert das in § 55 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO verankerte „Mitglieder- bzw. Personenbegünstigungsverbot“ bereits, dass die vom Gesetzgeber „ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation“ zu einer Begünstigung der Geschäftspartner etc. der steuerbegünstigten Körperschaft erfolgen.

3. Ausstellung von Spendenbescheinigung

Im Rahmen von Wohltätigkeitsveranstaltungen steuerbefreiter Körperschaften werden meist Spenden eingenommen. Die steuerbegünstigten Körperschaften stehen in diesen Fällen vor der Frage, ob und in welcher Höhe dem die Spende Leistenden eine Spendenbescheinigung ausgestellt werden darf. Im Hinblick auf eine mögliche Spendenhaftung der steuerbegünstigten Körperschaft i.S.d. § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG sind insbesondere die folgenden Fallgestaltungen von Bedeutung: Spenden für Teilnahmegebühren sowie Sachspenden.

a) Spenden für Teilnahmegebühren?

Definitionsgemäß sind Spenden „Zuwendungen, die zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke freiwillig oder auf Grund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers darstellen und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen.“⁷¹⁾ Freiwilligkeit liegt vor, wenn die Ausgaben ohne rechtliche oder tatsächliche Verpflichtung geleistet werden. Die Unentgeltlichkeit ist gegeben, wenn der Ausgabe keine konkrete Gegenleistung der empfangenden Körperschaft gegenübersteht. So ist das Kriterium der Unentgeltlichkeit bereits dann zweifelhaft und der Spendenabzug damit ausgeschlossen, wenn die Zuwendung an die Empfängerkörperschaft mittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhängt.⁷²⁾ Insoweit werden steuerlich hohe Maßstäbe angesetzt, d.h. Zahlungen der Teilnehmer einer Benefizveranstaltung können nur dann als Spende an die steuerbegünstigte Körperschaft behandelt werden, wenn die Annahme einer rechtlichen Verknüpfung zwischen dem Zugang der Veranstaltung und der Spende restlos ausgeräumt ist.⁷³⁾ Dies ist erst dann

der Fall, wenn der Veranstalter ausdrücklich erklärt, dass für den Besuch der Veranstaltung ein der Höhe nach genau festgelegtes Eintrittsgeld erhoben wird und es darüber hinaus jedem Besucher freigestellt wird, ob und ggf. in welcher Höhe er freiwillige Spenden leisten will.⁷⁴⁾ Insoweit darf aus dem Eintrittsgeld ein Spendenanteil nicht ohne weiteres herausgerechnet werden. Dies ist nur zulässig, wenn auf der Eintrittskarte der Spendenanteil gesondert ausgewiesen und auf ihr unmissverständlich klargestellt wird, dass der Eintritt auch ohne Spendenanteil zum reinen Eintrittspreis möglich ist.⁷⁵⁾ Bei einer Aufteilung der Teilnehmergebühren in die beiden Komponenten Eintrittsgeld sowie Spendenanteil stellt sich allerdings die Frage nach dem Aufteilungsmaßstab. Letztlich müsste das Eintrittsgeld wohl so hoch bemessen sein, dass es sich im Ergebnis um ein die Kosten der Veranstaltung deckendes Eintrittsgeld handelt. Dies hätte jedoch zur Folge, dass der Spendenanteil je nach Kostenstruktur nahe Null liegen würde.

Ein einheitliches Eintrittsgeld ist insgesamt – vorbehaltlich der Qualifizierung der Benefizveranstaltung als Zweckbetrieb – dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen. Unschädlich für die Gemeinnützigkeit ist es, wenn der Veranstalter in seinem Spendenaufruf einen unverbindlichen betragsmäßigen Orientierungsrahmen nennt.⁷⁶⁾ Auch die Ausübung eines gewissen moralischen Drucks ist möglich.⁷⁷⁾

b) Spenden Dritter in Höhe der übernommenen Kosten?

Fraglich ist es, inwieweit bei einer „Sachspende“, z.B. Speisen oder Getränke für eine Benefizveranstaltung, eine Spendenbescheinigung ausgestellt werden darf. Fraglich ist insbesondere, ob das Erfordernis einer Spende in Form der Verwendung zu steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken erfüllt. Soweit ersichtlich, spricht sich die Rspr. bisher gegen die steuerliche Absetzbarkeit als „Sachspende“ aus, sofern diese unmittelbar im steuerschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet wird.⁷⁸⁾ Dies soll entsprechend für „Spenden“ gelten, die auch ohne entsprechende Auflage tatsächlich im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet werden. Die Zuwendungen werden dann „als laufende Einnahmen im steuerpflichtigen wirtschaftli-

68) BFH v. 3.2.1993, I R 18/92, BStBl II 1993, 367 unter II.2.

69) Vgl. hierzu die Ausführungen in Abschnitt II.3.

70) Zur verbilligten Nutzungsüberlassung vgl. nur Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain, DStR 2016, 641.

71) BFH v. 25.11.1987, I R 126/85, BStBl II 1988, 220.

72) Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, 11. Aufl. 2015, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 421.

73) Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, 11. Aufl. 2015, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 477.

74) Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, 11. Aufl. 2015, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 477.

75) Vgl. Vereinsbrief v. 11.1.2010; Vereine & Steuern, Arbeitshilfe für Vereinsvorstände und Mitglieder, FinMin des Landes NRW, Mai 2015, 53.

76) Buchna/Leichinger/Seeger/Brox (2010): Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 478. Vgl. auch Schauhoff (2010): Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rz. 39, § 11 Rz. 26.; OFD Nürnberg v. 23.11.1990, S 2223-267/St 21, DStR 1991, 119.

77) FG Hessen v. 12.9.2005, 6 K 3097/00, EFG 2006, 141.

78) FG Düsseldorf v. 5.2.1997, 13 K 2126/93 E, EFG 1997, 133; vgl. differenzierter Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, 11. Aufl. 2015, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 473, Beispiel.

chen Geschäftsbetrieb behandelt“⁷⁹⁾. Nach *Schauhoff* wird der gemeinnützige Zweck dagegen auch durch Zuwendungen in einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gefördert, weil dieser der Mittelbeschaffung für die gemeinnützige Tätigkeit dient und das Gesetz nicht danach unterscheidet, wo das zugewendete Geld oder Wirtschaftsgut bei der gemeinnützigen Körperschaft eingesetzt wird.⁸⁰⁾ Wesentlich ist allein, dass die Körperschaft ausschließlich ihren gemeinnützigen Zweck verfolgt.⁸¹⁾ Unseres Erachtens spricht vieles für die Auffassung von *Schauhoff*, ein gewisses Restrisiko im Hinblick auf eine mögliche Spendenhaftung i.S.d. § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG kann jedoch nicht ausgeschlossen werden.

In der Praxis sollte dahingehend geprüft werden, ob nicht die Grundsätze des Sponsorings⁸²⁾ angewendet werden können mit der Rechtsfolge, dass diese Zuwendungen dann als steuerpflichtige Einnahmen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen und dem Leistenden gegenüber eine Sponsoringrechnung ausgestellt werden kann. Diesbezüglich ist zu prüfen, inwieweit die steuerbegünstigte Körperschaft eine Gegenleistung zu erbringen hat. Eine Gegenleistung wird nach h.M. noch nicht angenommen, wenn im Rahmen der Benefizveranstaltung lediglich der Name des Sponsors genannt wird bzw. das Firmenlogo in einen Veranstaltungskalender abdruckt wird.⁸³⁾ Dies jedoch nur, soweit dieser Hinweis auf die Unterstützung durch die Sponsoren ohne besondere Hervorhebung erfolgt.⁸⁴⁾ Anderenfalls sind die Sponsoringeinnahmen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen.

c) Spendenweiterleitung durch nicht steuerbefreite Körperschaften

Sofern die Benefizveranstaltung nicht unmittelbar durch eine steuerbegünstigte Körperschaft durchgeführt wird, sondern vielmehr nur Empfänger der entsprechenden Mittel ist, stellt sich die Frage, ob die die Mittel empfangene Körperschaft zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen berechtigt ist. Diesbezüglich ist zu differenzieren zwischen einem voll steuerpflichtigen Benefizveranstalter und einer steuerbefreiten Körperschaft als Benefizveranstalter.

aa) Voll steuerpflichtiges Steuersubjekt als Benefizveranstalter

Sofern ein voll steuerpflichtiges Steuersubjekt im Rahmen einer von ihm durchgeführten Benefizveranstaltung Spenden vereinnahmt, ist die die Mittel empfangene steuerbefreite Körperschaft zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen berechtigt, wenn das voll steuerpflichtige Steuersubjekt nach den Gegebenheiten des Einzelfalls die Stellung eines Treuhänders oder eines Boten eingenommen hat.⁸⁵⁾ Entscheidend für die Berechtigung zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen ist, dass der Veranstalter die eingegangenen Beträge in einer Summe auf ein Konto der steuerbegünstigten Körperschaft unter Beifügung einer Liste der Spender und der jeweils gespendeten Beträge weiterleitet.⁸⁶⁾ Zudem ist eine Versicherung des Veranstalters erforderlich, dass die in der Liste aufgeführten Einzelspender und die ihnen zugeordneten Spendenbeträge mit den Angaben in den Bankbelegen übereinstimmen.⁸⁷⁾

bb) Steuerbefreite Körperschaft als Benefizveranstalter

Mittel, die im Rahmen einer Wohltätigkeitsveranstaltung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb generiert worden sind, müssen vorbehaltlich § 62 AO grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden, § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO. Eine zeitnahe Mittelverwendung liegt danach vor, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden, § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO. Die zeitnahe Mittelverwendung ist durch die steuerbefreite Körperschaft nachzuweisen.⁸⁸⁾

Die Vergabe von Mitteln an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts i.S.d. § 58 Nr. 1 AO sowie die nur teilweise Mittelweiterleitung an eine andere, ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken i.S.d. § 58 Nr. 2 AO ist aus Sicht der steuerlichen Gemeinnützigkeit unschädlich.⁸⁹⁾

5. Alternative Gestaltungen

a) Kooperation mit gewerblichen Partnern

Eine mögliche Alternative zur Eigenveranstaltung wäre eine Kooperation mit einem gewerblichen Partner, z.B. Cateringbetrieb, Durchführungsgesellschaft, wobei aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht darauf zu achten sein wird, dass keine Außen-GbR sondern lediglich eine reine Innengesellschaft entsteht. Die steuerbegünstigte Körperschaft würde die Spendengelder vereinnahmen, wohingegen die Teilnehmergebühren bzw. Start- und Eintrittsgelder unmittelbar von den Teilnehmern an den gewerblichen Partner zu entrichten wären. In solch einem Falle könnte ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen einer steuerbegünstigten Körperschaft und den Teilnehmern einer Wohltätigkeitsveranstaltung vermieden werden.

Im Ergebnis würde die steuerbefreite Körperschaft nur Spenden vereinnahmen, die dem Grunde nach, sofern diese freiwillig und ohne Gegenleistung der steuerbegünstigten Körperschaft geleistet werden, dem steuer-

79) *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 7, Rz. 40.

80) *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 7, Rz. 40.

81) *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 7, Rz. 40.

82) Zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung des Sponsorings vgl. BMF v. 18.2.1998, IV B 2 – S 2144-40/98, BStBl I 1998, 212.

83) Vgl. BMF v. 18.2.1998, IV B 2 – S 2144-40/98, BStBl I 1998, 212, unter II.; Buchna/Seeger/Brox (2010): Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 303.

84) Vgl. AEAO Nr. 9 zu § 64 Abs. 1 AO.

85) Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, 11. Aufl. 2015, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 479.

86) Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, 11. Aufl. 2015, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 479.

87) Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, 11. Aufl. 2015, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 479.

88) Vgl. hierzu Feldgen, eKomm, ab VZ 2016, § 5 KStG, Rz. 106 (Aktualisierung v. 1.3.2016).

89) Vgl. hierzu Kirchhain, DStR 2013, 2141 ff.

befreiten ideellen Bereich zuzuordnen wären. Mangels entsprechender Aufwendungen für die Durchführung der entsprechenden Wohltätigkeitsveranstaltung besteht auch nicht die Gefahr, dass die FinVerw. einen Ausschluss der Betriebsausgaben etwa auf Grund § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG z.B. im Falle einer sportlichen Veranstaltung anordnet.

Auf Ebene des gewerblichen Partners würden entsprechende Erlöse z.B. für die Bewirtung erzielt, welche dem Grunde nach zwar steuerpflichtig sind, denen aber auch entsprechende Betriebsausgaben gegenüberstehen, für die mangels Anwendbarkeit von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG kein Betriebsausgabenausschluss angeordnet werden kann, da es sich hierbei um die Erfüllung einer vertraglichen Leistung gegenüber den jeweiligen Teilnehmern handelt. Insoweit besteht u.E. eine Parallele zum BFH-Urteilsfall vom 14.10.2015.⁹⁰⁾

Ein weiterer außersteuerlicher Vorteil könnte darin begründet sein, dass der gewerbliche Partner die entsprechende Leistung i.d.R. kostengünstiger, zumindest aber effizienter abwickeln kann als die steuerbegünstigte Körperschaft selber dazu in der Lage wäre.

b) *Tombola als Alternative zum Warenverkauf aus Sachspenden*

In Abgrenzung zum Warenverkauf aus Sachspenden hat eine Tombola den steuerlichen Vorteil, dass es sich hierbei um einen ertragsteuerlich begünstigten Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 6 AO handeln kann, sofern es sich hierbei um eine von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterie und Ausspielung handelt und der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird. Im Ergebnis könnten somit auch Spendenbescheinigungen ausgestellt werden. Dagegen ist es unzulässig eine Aufteilung des Lospreises in einen Entgelt- und Spendenanteil vorzunehmen.

c) *Zeitliche Verlagerung der Einnahmen*

Steuerbegünstigte Körperschaften sind vorbehaltlich spezialgesetzlicher Anordnung wie z.B. die Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) an sich nicht buchführungspflichtig i.S.d. § 140 AO.

Zur Vermeidung bestimmter Umsatzgrenzen i.S.d. § 64 Abs. 3 AO sowie § 19 UStG bietet es sich an, den Verkauf von Eintrittskarten zu einer Wohltätigkeitsveranstaltung ggf. zeitlich vorzuziehen bzw. zu verschieben, um so eine Verlagerung der Umsätze zu erzielen.

IV. Fazit

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Repräsentationsaufwendungen eines Unternehmens kann nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG ausgeschlossen sein, wenn ein Zusammenhang mit der Lebensführung des Stpfl. oder seiner Geschäftsfreunde besteht. Insoweit sind in der Praxis entsprechende Vorkehrungen zu treffen,

um eine ganz klare Trennung zwischen den betrieblichen Zielen des Stpfl., der die Aufwendungen trägt und den möglichen privaten Interessen der Teilnehmer zu ermöglichen. Insbesondere bei modernen Marketingformen wie z.B. Corporate Social Responsibility-Aktivitäten ist zu überprüfen, ob ein „Sponsoring“ i.S.d. Sponsoringerlasses zielführend sein kann, um die entsprechenden Betriebsausgaben zu „retten“.

Im Hinblick auf die Abgrenzung des Begriffs „ähnliche Zwecke“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG ist festzuhalten, dass diese auf die im Gesetz genannten Begriffe „Jagd, Fischerei, Segeljachten und Motorjachten“ bezogen, d.h. mit diesen Aufwendungen vergleichbar sein müssen. Zudem müssen diese Aufwendungen in vergleichbarer Weise einer überdurchschnittlichen Repräsentation des Unternehmens, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden oder der sportlichen Betätigung dienen. Eine Anwendung auf sämtliche sportlichen Veranstaltungen verbietet sich damit.

Steuerbegünstigte Körperschaften sollten vor Durchführung einer Wohltätigkeitsveranstaltung die hiermit verbundenen steuerlichen Rechtsfolgen durchleuchten. Es ist insbesondere darauf zu achten, dass die Wohltätigkeitsveranstaltung i.d.R. einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt und es insoweit dazu führen kann, dass etwaige Umsatzgrenzen i.S.d. § 64 Abs. 3 AO, § 19 UStG überschritten werden. Im schlimmsten Falle kann die Durchführung einer an sich begrüßenswerten Wohltätigkeitsveranstaltung dazu führen, dass die Gesamtsteuerbelastung (Ertragsteuer sowie Umsatzsteuer) der steuerbegünstigten Körperschaft höher ausfällt als die durch die Wohltätigkeitsveranstaltung generierten Mittel und folglich zu einer Wohltätigkeitsveranstaltung des Fiskus mutiert.

Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wird § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG durch den zentralen Grundsatz der Gemeinnützigkeit, § 55 AO als *lex specialis*, überlagert.

Bei der Ausstellung von Spendenbescheinigungen im Rahmen von Wohltätigkeitsveranstaltungen ist im Hinblick auf eine mögliche Spendenhaftung darauf zu achten, dass sich ein einheitliches Eintrittsgeld nicht ohne Weiteres für eine Spendenbescheinigung qualifiziert.

⁹⁰⁾ BFH v. 14.10.2015, I R 74/13, DStR 2016, 524.