

Schriftenreihe zum
Vereins- und Stiftungsrecht

3

Rafael K. Hörmann

Die Förderung gemeinnütziger Organisationen durch Unternehmen und ihre steuerliche Bewertung

Spende und Sponsoring



Nomos

Schriftenreihe zum Vereins- und Stiftungsrecht

herausgegeben von

Prof. Dr. Ingo Saenger

Prof. Dr. Klaus Vieweg

Prof. Dr. Olaf Werner

Band 3

Rafael K. Hörmann

Die Förderung gemeinnütziger Organisationen durch Unternehmen und ihre steuerliche Bewertung

Spende und Sponsoring



Nomos

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Jena, Univ., Diss., 2016

ISBN 978-3-8487-2472-7 (Print)

ISBN 978-3-8452-6631-2 (ePDF)

1. Auflage 2018

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2018. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Danksagung

Für die hervorragende Betreuung bei der vorliegenden Arbeit danke ich Professor Dr. Olaf Werner, sowie Professor Dr. Koschmieder für die Erstellung des Zweitgutachtens und seine zahlreichen Hinweise.

Meinem ehemaligen Chef und Mentor, Rechtsanwalt Hans Robert Rötchel, danke ich für seine Anregung bei der Themenwahl sowie für die zahlreichen weiterführenden Diskussionen und Korrektursitzungen. Ohne seinen reichen Erfahrungsschatz, den er bei der langjährigen Beratung gemeinnütziger Organisationen gesammelt hat, wäre die Arbeit in diesem Umfang nicht möglich gewesen.

Besonders danken möchte ich der Journalistin Gabriele Englet, einer langjährigen Freundin der Familie, für ihre professionellen Ratschläge bei der sprachlichen Konkretisierung der Arbeit.

Meinen ehemaligen Kollegen bin ich sehr dankbar für deren Rücksicht während meiner Freistellung für die Anfertigung dieser Arbeit. Sehr wertvoll war auch die Hilfe der Mitarbeiter der Bibliothek des Bundesfinanzhofs in München, insbesondere von Frau Fingerle, die mir bei der Recherche stets kompetent zur Seite standen. Ohne die Nutzung der Bibliotheksräume des BFH mit seinem einzigartigen Bestand an Fachliteratur wäre die Arbeit in der aufgewendeten Zeit nicht realisierbar gewesen.

Nicht zuletzt und im Besonderen danke ich meiner Mutter Dr. Ruth Burges für ihren ermutigenden Zuspruch und ihre großzügige finanzielle Unterstützung, meinem Vater Eberhard Hörmann und Bruder Dr. Daniel Hörmann für ihre Hilfestellungen sowie meiner damals Verlobten und heute geliebten Ehefrau Stephanie Hörmann für ihr großes Verständnis und ihren Beistand.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
A. Einführung	23
I. Allgemeine Einführung	23
1. Allseitig willkommene Förderung und ihre Gefährdung	23
2. Vergebliche Kritik und Verbesserungsvorschläge	27
II. Zielsetzung, Adressat und Vorgehensweise	28
1. Zielsetzung und Adressat	28
2. Vorgehensweise	29
B. Die Gemeinnützigkeit	31
I. Definition	31
1. Allgemeine gesellschaftliche Definition	32
2. Der Begriff der Gemeinnützigkeit im Steuerrecht	36
a) Rechtspolitische Rechtfertigung der Steuerbegünstigung	36
aa) Förderung des Gemeinwohls als Legitimation der Steuerbegünstigung	36
bb) Förderung der Mitgliederinteressen als Grenze der Steuerbegünstigung	39
cc) Verletzung der Wettbewerbsneutralität als Grenze der Steuerbegünstigung	40
b) Die Voraussetzung der partiellen Steuerbegünstigung	42
aa) Begünstigte Steuersubjekte	43
(1) Rechtsform	43
(2) Sitz der Gesellschaft	44
bb) Grundsätze der Mittelverwendung durch gemeinnützige Organisationen	46
(1) Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke	46
(2) Art und Weise der Zweckverfolgung	49
(3) Satzungsanforderungen	50
(4) Anerkennungsverfahren	51

cc) Erzielung der Mittel	53
(1) Partielle Steuerbegünstigung	54
(2) Ertragslosigkeit und Geprägetheorie	54
II. Gemeinnützige Organisationen	57
1. Studie „Zivilgesellschaft in Zahlen“	58
2. Gemeinnützige Organisationen in Deutschland	58
III. Zwischenfazit	59
C. Spende und Sponsoring	63
I. Spende	64
1. Definition	64
a) Begriffsbestimmung	64
aa) Allgemeine gesellschaftliche Definition	65
bb) Steuerrechtliche Definition	66
cc) Einschränkung durch die steuerliche Begrifflichkeiten	66
(1) Beschränkung des Kreises der Begünstigten	67
(2) Beschränkung der Art der Zuwendung	68
(3) Beschränkung der Höhe der Zuwendung	68
b) Artverwandte Erscheinungsformen	69
aa) Mäzenatentum, Gönnerschaft und Patronage	69
bb) Stiften	70
2. Spendenvolumina und Anzahl der Spender in Deutschland	72
II. Sponsoring	73
1. Definition	74
a) Begriffsbestimmung	74
b) Sponsoringmaßnahmen nach Betätigungsfeldern	76
aa) Sozial- und Umweltsponsoring	76
bb) Kultursponsoring	77
cc) Sportsponsoring	78
dd) Wissenschaftssponsoring	79
c) Typologie beim Sponsoring	80
aa) Klassisches Sponsoring	81
bb) Uneigennütziges Sponsoring	81
cc) Förderungsorientiertes Sponsoring	82
dd) Auswirkung der Unterschiede in der Typologie auf die steuerliche Bewertung	82

d) Vorteile des Sponsorings gegenüber anderen Werbeformen	82
2. Zahlen und Umsätze	83
a) Deutschland	84
b) EU und weltweit	85
III. Vom Mäzenatentum zum Sponsoring	85
1. Historische Entwicklung	85
2. Entstehung des „Corporate -Giving “ und „Sponsorship“ in den USA	87
3. Entwicklung in Deutschland	87
IV. Die Zukunft der Förderung gemeinnütziger Organisationen durch Unternehmen	88
1. Rückgang staatlicher Förderung	88
2. Steigende Professionalisierung und Wettbewerbsdruck	89
3. Wachsende Bedeutung des Sponsorings als Form der Unternehmenskommunikation	90
4. Neue Sponsoring- und Spendenmodelle	91
a) Online-Sponsoring	91
b) Online-Fundraising	92
c) Sozial-Sponsoring	93
d) Kleinstspenden – „Micropayments“	93
V. Zwischenfazit	94
D. Ertragsteuerliche Betrachtung	97
I. Ertragsteuerliche Bewertung der Zuwendungen des Unternehmens	97
1. Voraussetzung der Zuordnung als Betriebsausgabe	98
a) Betriebliche Veranlassung und Motivation	100
aa) Feststellung des objektiven Zusammenhangs	101
bb) Gemischt veranlasste Aufwendungen	103
cc) Das „auslösende Moment“ bei der Förderung gemeinnütziger Organisationen	104
dd) Die Anforderungen der Finanzverwaltung und Rechtsprechung	105
(1) Frühere enge Auslegung	105
(2) Lockerung durch den Sponsoring-Erlass des BMF	107

(3) Keine unterschiedlichen Kriterien	108
b) Angemessenheit und Ungeeignetheit der Leistung	109
c) Zwischenergebnis	111
2. Voraussetzung der Einordnung als Sonderausgabe	112
a) Zuwendungsempfänger	112
aa) Erneute Einschränkung durch den nationalen Gesetzgeber	113
bb) Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke im Ausland	114
b) Überwiegende Spendenmotivation	115
aa) Unentgeltlichkeit der Zuwendung	117
(1) Bedingungsfreie Leistungen	118
(2) Zeitpunkt der Vereinbarung einer Gegenleistung	119
(3) (Kein) teilweiser Entgeltcharakter	120
bb) Freiwilligkeit der Spende	122
c) Vermögensopfer	123
aa) Nachträglicher Verzicht auf Vergütungs- und Nutzungsentgelte	125
bb) Aufwandsspende	126
d) Verwendung für satzungsgemäße Zwecke	127
e) Spendenbescheinigung und Vertrauensschutz	129
f)	132
g) Zwischenergebnis	132
3. Verdeckte Gewinnausschüttung und Kosten der privaten Lebensführung	133
a) Kapitalgesellschaften	133
aa) Voraussetzungen der vGA	134
bb) Abgrenzung der vGA von der Betriebsausgabe	135
cc) Abgrenzung der vGA von der Spende	136
(1) Unterlassen einer eigenen Spende als Vorteil	138
(2) Auffassung der Rechtsprechung	139
(3) Eigene Auffassung	141
b) Natürliche Personen oder Personengesellschaften	143
c) Zwischenergebnis	144
4. Steuerliche Auswirkungen	145
a) Steuerliche Auswirkung von Betriebsausgabe oder Sonderausgabe	145
aa) Steuerliche Auswirkung	145
(1) Zuordnung als Betriebsausgabe	145

(2) Zuordnung als Spende	146
bb) Vorteile des Betriebsausgabenabzugs vor dem Sonderausgabenabzug	149
b) Steuerliche Auswirkung der Zuordnung als vGA bzw. Kosten der privaten Lebensführung	151
aa) Auswirkungen auf Ebene der Gesellschaft	151
bb) Auswirkungen auf Ebene der Gesellschafter	152
5. Zwischenfazit	154
II. Ertragsteuerliche Bewertung der Einnahmen bei der gemeinnützigen Organisation	155
1. Die vier Sphären und ihre Besteuerung	156
a) Ideeller Bereich	157
b) Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	157
aa) Grundsatz der Besteuerung	158
bb) Gefährdung des Gemeinnützigkeitsstatus	158
cc) Privilegierung gemäß § 64 Abs. 3 und § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO	159
(1) § 64 Abs. 3 AO	159
(2) § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO	160
c) Vermögensverwaltung	161
d) Zweckbetrieb	162
2. Abgrenzung und Zuordnung der Einnahmen zu den 4 Sphären	162
a) Zuordnung der Einnahmen zum ideellen Bereich	163
b) Zuordnung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in Abgrenzung von der Vermögensverwaltung	164
aa) Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb	165
(1) Die Definition der Tätigkeit	165
(2) Die Definition der Selbständigkeit	166
(3) Die Definition der Nachhaltigkeit	167
bb) Die Vermögensverwaltung	168
cc) Abgrenzung anhand ertragsteuerlicher Kriterien	169
(1) Zusatzleistungen	170
(2) Häufiger Vermögensumschlag	171
(3) Schaffung eines werblichen Umfelds	172
dd) Abgrenzung unter Wettbewerbskriterien	174
(1) Wettbewerbsneutralität	176
(2) Weitergabe des Steuervorteils am Markt	177

c) Zuordnung zum Zweckbetrieb	180
aa) Voraussetzungen zum Vorliegen eines Zweckbetriebs	181
(1) Notwendigkeit der Tätigkeit	181
(2) Unvermeidbarkeit des Wettbewerbs	182
bb) Sponsoringzuwendungen zur Förderung der Zweckbetriebsaktivität	182
d) Die Ansicht der Finanzverwaltung	185
aa) Ertragsteuerliche Billigkeitslösung	186
(1) Wirkung der Billigkeitslösung	187
(2) Grenzen der Gestaltung mittels Erlass	189
bb) Die bloße Danksagung	189
cc) Das Kriterium der „Mitwirkung“	192
(1) Verbindung einer Danksagung mit einer weiteren Werbeleistung	192
(2) Aktives Tun oder Dulden	194
dd) Kritik an der Ansicht der Finanzverwaltung	195
(1) Rückkehr zu den gesetzlichen Grundsätzen	197
(2) Generelle Abkehr vom Begriff der „Mitwirkung“	198
ee) Aufleben alter und Entstehung neuer Diskussionen	200
(1) Renaissance der „Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr“?	200
(2) Neue Abgrenzung beim Verlassen der gemeinnützigen Sphären	201
(3) Eigene Auffassung	203
3. Aufteilung der Einnahmen bei der gemeinnützigen Organisation	206
a) Rechtserheblichkeit der Frage für die gemeinnützige Organisation	206
aa) Auswirkungen auf die Rücklagenbildung	207
bb) Präjudiz für die Umsatzsteuer	208
b) Grundsätzliche Rechtslage zur Aufteilung	208
c) Aufteilung von Einnahmen gemeinnütziger Organisationen	210
aa) Anteilige Zuordnung zum ideellen Bereich	211
(1) Auswirkungen	211
(2) Problematik der Abgrenzung einer gegenleistungsfreien Leistung	212
(3) Die Grundsätze der gemischten Schenkung	213

(4) Exkurs: Keine Auswirkung auf den Betriebsausgabenabzug des Sponsors	215
bb) Geeigneter Aufteilungsmaßstab	216
(1) Separate vertragliche Gestaltung	216
(2) Nachvollziehbare Wertverhältnisse	219
(3) Pauschalierte Bewertung als neuer Ansatz	220
cc) Schätzung bei grobem Missverhältnis der Wertverhältnisse im Einzelfall	222
(1) Vermutung der teilweisen Unentgeltlichkeit	223
(2) Unterschiedliche Werte von Werbeleistungen	224
4. Zwischenfazit	224
E. Umsatzsteuerliche Betrachtung	227
I. Die deutsche Umsatzsteuer im Korsett des Europarechts	229
1. Die Europäisierung des Umsatzsteuerrecht	229
2. Einschränkung des nationalen Gesetzgebers	231
aa) Bindungswirkung	231
bb) Keine Übertragung der Billigkeitslösung aus dem Ertragsteuerrecht	233
II. Umsatzsteuerbarkeit	233
1. Die Unternehmereigenschaft der gemeinnützigen Organisation	234
a) Selbständige Tätigkeit	235
b) Nachhaltige Tätigkeit	236
c) Unternehmerische Tätigkeit in den 4-Sphären gemeinnütziger Organisationen	237
aa) Ideeller Bereich	238
bb) Vermögensverwaltung	240
cc) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb mit Zweckbetrieb	240
2. Umsatzsteuerbarkeit von Fördermaßnahmen	242
a) Fördermaßnahmen mit Leistungsaustausch	242
aa) Der Leistungsaustausch mit Entgelt	244
bb) tauschähnliche Umsätze	245
b) Fördermaßnahmen ohne Leistungsaustausch	245
c) Unentgeltliche Wertabgaben	246
aa) Unentgeltliche Warenlieferung	247
bb) Unentgeltliche sonstige Leistung	249

III. Die Höhe der Umsatzsteuerbelastung	251
1. Steuerpflichtigkeit der Umsätze	251
2. Bemessungsgrundlage	252
a) Leistung gegen Entgelt	252
b) Tauschähnlicher Umsatz	253
c) Unentgeltliche Wertabgabe	254
aa) Zweck der Umsatzbesteuerung unentgeltlicher Wertabgaben	255
bb) Vermeidungsstrategien in der Beratungspraxis	257
3. Steuersatz	258
a) Nationale Regelungen	258
b) Richtlinienkonformität	260
4. Aufteilung einer Zuwendung	261
a) Teilweise Zuordnung zum Leistungsaustausch	262
b) Aufteilung zwischen allgemeinem und ermäßigtem Steuersatz	264
5. Vorsteuerabzug durch die gemeinnützige Organisation	265
a) Vorsteuerabzugsberechtigung	266
aa) Zuordnungswahlrecht	267
bb) Ausschluss des Vorsteuerabzugs	269
b) Vorsteuerpauschale gemäß § 23 a UStG	269
c) Kleinunternehmerregelung	270
6. Vorsteuerabzug durch das fördernde Unternehmen	270
IV. Sponsoring im umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch	271
1. Duldung der Logonutzung	272
a) Leistung im wirtschaftlichen Sinne	272
b) Bewertung als tauschähnlichen Umsatz	273
c) Weitere Duldungsleistungen	274
2. Die „bloße Danksagung“ im Umsatzsteuerrecht	275
a) Neue Auffassung der Finanzverwaltung	276
b) Wettbewerbsrelevanz der Danksagung	278
3. Aktive Werbemaßnahme als Gegenleistung	280
a) Aktive Werbeleistungen	280
b) Sonderfall Werbemobil	282
aa) Bemessungsgrundlage	283
bb) Steuersatz	284
cc) Vorsteuerabzug	286
V. Zwischenfazit	286

F. Zusammenfassung und Ausblick	291
I. Zusammenfassung	291
II. Thesen	293
1. Kapitel B	293
2. Kapitel C	293
3. Kapitel D	294
4. Kapitel E	298
III. Ausblick	299
Literaturverzeichnis	303

Abkürzungsverzeichnis

<i>a.A.</i>	andere Auffassung
<i>a.F.</i>	alte Fassung
<i>a.M.</i>	am Main
<i>ABl.</i>	Amtsblatt
<i>Abs.</i>	Absatz
<i>Abschn.</i>	Abschnitt
<i>AEAO</i>	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
<i>AEUV</i>	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
<i>AG</i>	Aktiengesellschaft
<i>AG</i>	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
<i>Anm.</i>	Anmerkung
<i>AO</i>	Abgabenordnung
<i>Art.</i>	Artikel
<i>BB</i>	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
<i>BDI</i>	Bundesverband der deutschen Industrie e.V.
<i>BeckRS</i>	Beck-Rechtsprechung
<i>BewG</i>	Bewertungsgesetz
<i>BFH</i>	Bundesfinanzhof
<i>BFH/NV</i>	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs / nicht veröffentlicht (Zeitschrift)
<i>BFHE</i>	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
<i>BGB</i>	Bürgerliches Gesetzbuch
<i>BGBI.</i>	Bundesgesetzblatt
<i>BMF</i>	Bundesministerium der Finanzen
<i>BRD</i>	Bundesrepublik Deutschland
<i>BR-Drs.</i>	Bundesrat Drucksache
<i>BStBl.</i>	Bundessteuerblatt
<i>BT-Drs.</i>	Bundestag Drucksache
<i>BVerfG</i>	Bundesverfassungsgericht
<i>BVerfGE</i>	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Zeitschrift)

Abkürzungsverzeichnis

<i>BvR</i>	Aktenzeichen einer Verfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht
<i>BW</i>	Baden-Württemberg
<i>bzw.</i>	beziehungsweise
<i>ca.</i>	circa
<i>ders.</i>	derselbe
<i>d.h.</i>	das heißt
<i>dies</i>	dieselben
<i>DB</i>	Der Betrieb (Zeitschrift)
<i>DStJG</i>	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
<i>DStR</i>	Das Deutsche Steuerrecht (Zeitschrift)
<i>DStZ</i>	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
<i>DZI</i>	Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen
<i>e.V.</i>	eingetragener Verein
<i>EFG</i>	Entscheidung der Finanzgerichte
<i>EG</i>	Europäische Gemeinschaft
<i>EGV</i>	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
<i>ErbStB</i>	Der Erbschaft-Steuerberater (Zeitschrift)
<i>ErbStG</i>	Erbschaftssteuergesetz
<i>EStDV</i>	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
<i>EStG</i>	Einkommensteuergesetz
<i>ESt-Kartei</i>	Einkommensteuer-Kartei
<i>EStR</i>	Einkommensteuer-Richtlinien
<i>etc.</i>	et cetera
<i>EU</i>	Europäische Union
<i>EuGH</i>	Europäischer Gerichtshof
<i>EUGHE</i>	Sammlung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs
<i>EUV</i>	Vertrag über die Europäische Union
<i>EWG</i>	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
<i>ff.</i>	fortfolgende
<i>FG</i>	Finanzgericht
<i>FGO</i>	Finanzgerichtsordnung
<i>FinMin.</i>	Finanzministerium

<i>Fn.</i>	Fußnote
<i>FN-IDW</i>	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
<i>FR</i>	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
<i>FS</i>	Festschrift
<i>GbR</i>	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
<i>GewStG</i>	Gewerbesteuergesetz
<i>GG</i>	Grundgesetz
<i>ggf.</i>	gegebenenfalls
<i>GmbH</i>	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
<i>GmbHR</i>	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
<i>grds.</i>	grundsätzlich
<i>GrS</i>	Großer Senat
<i>h.M.</i>	herrschende Meinung
<i>HGB</i>	Handelsgesetzbuch
<i>i.d.R.</i>	In der Regel
<i>iStR</i>	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
<i>i.V.m.</i>	in Verbindung mit
<i>Jh.</i>	Jahrhundert
<i>JStG</i>	Jahressteuergesetz
<i>KG</i>	Kommanditgesellschaft
<i>KÖSDI</i>	Kölner Steuerialog (Zeitschrift)
<i>KStG</i>	Körperschaftsteuergesetz
<i>Lit.</i>	Literarisch
<i>Ltd.</i>	Limited
<i>m.w.N.</i>	mit weiteren Nachweisen
<i>Mio.</i>	Millionen
<i>Mrd.</i>	Milliarden
<i>MWStSystRL</i>	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
<i>NJOZ</i>	Neue Juristische Online-Zeitschrift (Zeitschrift)
<i>NJW</i>	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
<i>NPO</i>	Non Profit Organisation
<i>Nr.</i>	Nummer
<i>NSDAP</i>	Nationalsozialistische Deutsche Arbeiterpartei
<i>NV</i>	Nicht veröffentlicht
<i>NWB</i>	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
<i>NZG</i>	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht

Abkürzungsverzeichnis

<i>OFD</i>	Oberfinanzdirektion
<i>OHG</i>	Offene Handelsgesellschaft
<i>OVG</i>	Oberverwaltungsgericht
<i>RegE</i>	Regierungsentwurf
<i>RFH</i>	Reichsfinanzhof
<i>RGBL.</i>	Reichsgesetzblatt
<i>Rn.</i>	Randnummer
<i>Rs.</i>	Rechtssache
<i>Rz.</i>	Randzeichen
<i>S.</i>	Seite
<i>Slg.</i>	Sammlung
<i>SMS</i>	Short Message Service
<i>sog.</i>	sogenannt
<i>St. Rspr.</i>	Ständige Rechtsprechung
<i>StBp</i>	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
<i>StEK</i>	Steuererlasse in Karteiform
<i>StEntlG</i>	Steuerentlastungsgesetz
<i>StuW</i>	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
<i>StVj</i>	Steuerliche Vierteljahresschrift – Wissenschaftliche Zeitschrift für die Steuerpraxis (Zeitschrift)
<i>Tz.</i>	Teilziffer
<i>Ubg</i>	Die Unternehmensbesteuerung (Zeit- schrift)
<i>UR</i>	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeit- schrift)
<i>US</i>	United States
<i>USA</i>	United States of America
<i>Ust.-Kartei</i>	Umsatzsteuer-Kartei
<i>UStAE</i>	Umsatzsteueranwendungserlass
<i>UStB</i>	Der Umsatzsteuer-Berater (Zeit- schrift)
<i>UStG</i>	Umsatzsteuergesetz
<i>USt-RL</i>	Umsatzsteuerrichtlinien
<i>UVR</i>	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer- Recht (Zeitschrift)
<i>v. Chr.</i>	vor Christus
<i>Vfg.</i>	Verfügung
<i>vGA</i>	verdeckte Gewinnausschüttung
<i>vgl.</i>	vergleiche

<i>VNLTO</i>	Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie
<i>VZ.</i>	Veranlagungszeitraum
<i>WPG</i>	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift) zum Beispiel
<i>z.B.</i>	Zeitschrift für Rechtspolitik (Zeit- schrift)
<i>ZRP</i>	Zeitschrift für Stiftungs- und Ver- einswesen (Zeitschrift)
<i>ZStV</i>	

A. Einführung

I. Allgemeine Einführung

Die Förderung gemeinnütziger Organisationen durch den privaten Sektor, insbesondere durch Unternehmen, mittels Spendenzuwendungen und Sponsoringleistungen erfuhr in den letzten Jahren eine Steigerung des Förderungsvolumens¹ und damit eine Zunahme an Bedeutung für die Finanzierung der jeweiligen gemeinnützigen Organisationen. Seit langem ist aber neben einem erheblichen bürokratischen Aufwand für alle Beteiligten eine unklare und damit risikobehaftete Beurteilung der steuerlichen Auswirkungen dieser Fördermaßnahmen zu beobachten, sowohl für die förderungswilligen Unternehmen als auch für die Empfängerorganisationen. Daraus kann sich angesichts der großen Bedeutung von Spendenzuwendungen und Sponsoringleistungen durch Unternehmen an gemeinnützige Organisationen eine zunehmende Gefahr für den Dritten Sektor ergeben,² für den angesichts der prekären Haushaltslage der öffentlichen Hand die eigene Mitteleinwerbung immer wichtiger wird.

1. Allseitig willkommene Förderung und ihre Gefährdung

Die Förderung gemeinnütziger Organisationen durch die private Wirtschaft ist seit Jahren ein großes Anliegen der Bundesregierung und der politischen Parteien in Deutschland, wie auch im übrigen Europa und dem Rest der Welt.³ Dieser Motivation liegt die sich durchsetzende Erkenntnis zugrunde, dass die erfolversprechende Förderung des Gemeinwohls – als Ziel jedes gemeinnützigen Handelns – nicht nur durch staatliches Wirken allein erreicht werden kann, sondern zunehmend auch die Tatkraft jedes

1 Zur Darstellung der jährlichen Spendenvolumina siehe unter C.1.2.

2 Als Dritten Sektor bezeichnet man den weder gewinnorientierten noch staatlichen Teil einer Volkswirtschaft.

3 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 1 Rn. 8 ff.; *Walz/Hippel* in: *Walz/Auer/Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 1.

Staatsbürgers erfordert.⁴ Diesem Anliegen hat der Gesetzgeber zuletzt mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 und dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21.3.2013 Rechnung getragen.⁵ Diese Gesetzesnovellen ordnen sich in eine ganze Reihe von neuen Gesetzen und Änderungen bestehender Regelungen ein.⁶ Dabei war und ist es das Bestreben der Bundesregierung, das bürgerschaftliche Engagement durch die Verbesserung der rechtlichen Rahmenbedingungen und durch Entbürokratisierungsmaßnahmen weiter zu stärken.⁷ Der Grund für diese Fokussierung auf die Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements ist – neben der Förderung eines legitimen Staatsziels – auch die zunehmend angespannte Lage der Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden. Durch eine Verlagerung staatlicher Aufgaben auf die so gestärkten gemeinnützigen Organisationen erhofft man sich nicht zuletzt auch eine Entlastung dieser Haushalte.

Die Konzentration des politischen Engagements auf die Stärkung des gemeinnützigen Sektors ist unabhängig von diesen finanziellen Notwendigkeiten auch aufgrund der bestehenden Mängel in der „Metastruktur des bürgerschaftlichen Engagements“ und der noch unterentwickelten unternehmerischen Förderung im Rahmen der Corporate Social Responsibility (CSR)⁸ akut erforderlich.⁹ Wie in der nachfolgenden Darstellung noch aufzuzeigen sein wird, leidet die Fortentwicklung des bürgerschaftlichen

4 *Schauhoff* in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, S. 1 Rn. 1.

5 Gesetz vom 10.10.2007, BGBl. I 2007 S. 2332 ff.; Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 16/5200 und Finanzausschuss, Beschlussempfehlung BT-Drs. 16/5985 und BT-Drs. 16/5926; Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.3.2013, BGBl. I 2013, S. 556; weiter erfuhr das Gemeinnützigkeitsrecht Änderungen durch das JStG 2009 (Gesetz vom 19.12.2008, BStBl. I 2009 S. 74) und durch das Gesetz vom 8.4.2010 (BStBl. I 2010 S. 386) wobei hier die Umsetzung der EuGH-Urteile „Stauffer“ (EuGH-Urteil vom 14.6.2006 Rs. C-386/04, NJW 2006, S. 3765) und „Persche“ (EuGH-Urteil vom 27.1.2009 Rs. C-318/07, NJW 2009, S. 243) zur Europäisierung des Gemeinnützigkeitsrechts im Vordergrund stand.

6 Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.7.2000, BGBl. I 2000, S. 1034; Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15.7.2002, BGBl. I 2002, S. 2634.

7 Koalitionsvertrag der CDU/CSU Koalition und der FDP vom 24.10.2009, S. 110, Zeile 3578, Internetabruf am 1.3.2010 unter www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cducusu-fdp.pdf; BR-Drucks. 73/13 (Beschlussfassung.).

8 *Hüttemann* in: FS Schaumburg, S. 405.

9 Deutscher Bundestag, Enquete-Kommission Zukunft des bürgerschaftlichen Engagements, Band 5, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, S. 550.

Engagements gerade bei der steuerlichen Bewertung an einer Vielzahl unklarer und unscharfer Abgrenzungsfragen, die sowohl die ertragsteuerliche wie auch umsatzsteuerliche Bewertung der Handlungen beider Parteien betreffen und dabei auf beide, zuwendendes Unternehmen und geförderte gemeinnützige Organisation, steuerliche Auswirkungen entfalten.

Diese beiderseitige Verknüpfung der steuerlichen Folgen hat ihren Grund in der sog. Dualität der steuerlichen Förderung im Rahmen der Steuervergünstigungen in der Gemeinnützigkeit. Wesentlicher Grundgedanke ist die wechselseitige steuerliche Förderung des gemeinnützigen Empfängers, etwa durch eine gewährte Ertragsteuerfreiheit der Zuwendung, sowie des zuwendenden Unternehmens durch eine steuerliche Geltendmachung der Zuwendung, etwa als Sonder- oder Betriebsausgabe. Insbesondere die in dieser Darstellung zentrale Abgrenzung einer gegenleistungsfreien Zuwendung eines Unternehmens als Spende von einer Leistung im Austauschverhältnis als Sponsoringmaßnahme bereitet Probleme¹⁰ und betrifft neben dem Ertragsteuerrecht auch die Frage der Umsatzsteuerbarkeit, wobei die Bewertung des Vorgangs aus steuerlicher Sicht sowohl das Unternehmen als auch die geförderte gemeinnützige Organisation betrifft.

Wie im Detail noch zu erläutern ist, haben der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung in der Vergangenheit versucht, meist im Rahmen von Verwaltungserlassen und steuerlichen Richtlinien sowie auch durch die Änderung von steuerlichen Regelungen der AO und in den einschlägigen Einzelsteuergesetzen, eine Lösung von steuerlichen Problemstellungen bei der Förderung gemeinnütziger Organisationen herbeizuführen oder zumindest die Handlungsspielräume von Unterstützern und Unterstützten möglichst rechtssicher aufzuzeigen. Trotz aller Anstrengungen ist es aber weder dem Gesetzgeber noch der Finanzverwaltung bisher gelungen, die Förderung gemeinnütziger Organisationen durch den privaten Sektor nachhaltig von einer überbordenden Bürokratie zu befreien, noch eine durchweg rechtssichere Beurteilung der steuerlichen Folgen für alle Beteiligten zu ermöglichen.

Neben den noch darzustellenden steuerlichen Unwägbarkeiten für die geförderten gemeinnützigen Organisationen und deren Förderern selbst, führt die teils unübersichtliche Rechtslage und der erhebliche bürokratische Aufwand zu einer Bindung von Ressourcen, die der eigentlich im

10 Wolsztyński/ Hüsgen, BB 2000, S. 1809.

Mittelpunkt stehenden steuerbegünstigten „guten Sache“ dann nicht mehr zur Verfügung stehen. So sind sowohl die für gemeinnützige Organisationen tätigen Personen, die meist über wenig Erfahrung in Steuersachen verfügen, als auch die fördernden Unternehmen mit der Bewältigung von bürokratischen Anforderungen und der Einschätzung steuerrechtlicher Fragestellungen beschäftigt, deren Beantwortung und Lösung selbst der spezialisierten Beraterschar von Rechtsanwälten und Steuerberatern große Schwierigkeiten bereiten.

Erschwerend kommt zu den Schwierigkeiten bei der Abgrenzung und Bewertung der jeweiligen steuerlich relevanten Handlungen der Beteiligten im Rahmen der Förderung der gemeinnützigen Organisation noch das konkrete Problem hinzu, dass sowohl die geförderten Organisationen als auch die fördernden Unternehmen mit unvorhergesehenen Steuermehrbelastungen als Folge einer Steuerprüfung konfrontiert werden können, wenn die Förderungsmaßnahme im Rahmen einer steuerlichen Prüfung anders als ursprünglich durch die Beteiligten vereinbart, beurteilt wird.¹¹ Insbesondere die nachträgliche Annahme einer Leistungsbeziehung zwischen Unternehmen und gemeinnütziger Organisation kann ertragsteuerlich zu einer nachteiligen Besteuerung bei der gemeinnützigen Organisation führen und bei dem zuwendenden Unternehmen die Aberkennung eines Abzugs der Zuwendung als Sonderausgabe bedeuten. Die mit der Annahme eines Leistungsaustausches regelmäßig einhergehende umsatzsteuerliche Belastung des Vorgangs führt zwar auf den ersten Blick nur zu einer möglichen endgültigen Belastung der gemeinnützigen Organisation, da diese den dann auf die Zuwendung entfallenden Umsatzsteuerbetrag abführt. Gleichwohl kann dies aber auch zwischen den Parteien zu erheblichen Dissonanzen führen, wenn nicht geklärt war, ob die geleistete Zuwendung des Unternehmens an die gemeinnützige Organisation als „Netto-“ oder „Bruttobetrag“ vereinbart gewesen ist. Entsprechende Probleme entstehen auch dann, wenn das Unternehmen selbst nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist. In diesem Fall trifft auch das Unternehmen eine so zuvor nicht eingeplante steuerliche Mehrbelastung in Höhe der Umsatzsteuer bemessen an der Zuwendung.

Diese Ausgangslage kann entgegen der Intention des Gesetzgebers zu einer zögerlichen Mitteleinwerbung der gemeinnützigen Organisationen bei Unternehmen und damit im Allgemeinen zu einer unter den Möglich-

¹¹ von Bechtolsheim, NJOZ 2009, S. 2550.

keiten bleibenden Finanzierungsquote durch den privaten Sektor führen. Daneben können auch auf Seiten der Unternehmen Vorbehalte gegenüber Fördermaßnahmen zugunsten gemeinnütziger Organisationen entstehen, wenn die steuerlichen Unwägbarkeiten nicht auf die gemeinnützigen Organisationen beschränkt sind, sondern auch die Förderer selbst in deren eigenen Steuerbelangen betreffen und belasten können. Dies kann dem gesellschaftlich gewollten Engagement für den Dritten Sektor nicht zuträglich sein.

2. Vergebliche Kritik und Verbesserungsvorschläge

Die Finanzverwaltung hat in den Jahren 1997 und 1998 aufgrund öffentlichen Drucks mit dem sog. Sponsoringerlass¹² versucht, die vielschichtigen Zuwendungen des privaten Sektors an gemeinnützige Organisationen zumindest in ertragsteuerlicher Sicht zu kategorisieren, um eine einheitliche Besteuerung zu erreichen. Eine umsatzsteuerliche Bewertung der Sachverhalte durch die Finanzverwaltung ist bis heute nicht bundeseinheitlich erfolgt. Sie ist lediglich sporadisch in unterschiedlichen Erlassen und Verordnungen vorgenommen worden.¹³ Auch dem ertragsteuerlichen Sponsoringerlass folgten in den Jahren nach 1998 weitere Erlasse und Verordnungen der Finanzverwaltung, die den ursprünglichen Erlass weiter konkretisierten, erweiterten und ergänzten.¹⁴

12 BMF-Schreiben vom 9.7.1997, DStR 1997, S. 1206, ersetzt durch: BMF-Schreiben vom 18.2.1998, BStBl. I 1998, S. 212, sog. Sponsoringerlass.

13 OFD Karlsruhe vom 15.1.2013, USt-Kartei BW § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG S 7100 Karte 17; BMF-Schreiben vom 13.11.2012, BStBl. I S. 1169; OFD Magdeburg vom 29.4.2010, USt-Kartei ST § 1 Abs. 1 UStG Karte 17; OFD Frankfurt a.M. vom 18.3.2009, UR 2009, S. 464; OFD Karlsruhe vom 29.2.2008, Stiftung & Sponsoring 2008, S. 43; OFD Hannover vom 11.2.2003, FN-IDW 2003-5 229; OFD Frankfurt a.M. vom 14.1.2003, USt-Kartei § 1 S 7100, Karte 49; OFD Karlsruhe 5.3.2001, DStR 2001, S. 853.

14 OFD Frankfurt a.M. vom 6.5.2008, StEK EStG § 10b Nr. 423; OFD-Frankfurt a.M. vom 7.5.2003, DStR 2003, S. 1206; OFD München vom 28.5.2001, DStR 2001, S. 1800; OFD Koblenz vom 14.4.2000, BB 2000, S. 1661; FinMin Bayern vom 11.2.2000, DB 2000, S. 548; OFD Kiel vom 14.10.1998, DB 1998, S. 2298; OFD Kiel vom 18.5.1998, DB 1998 S. 1740; OFD Frankfurt a.M. vom 13.5.1998, DB 1998, S. 1208; OFD Frankfurt a.M. vom 6.2.1998, BB 1998, S. 628; FinMin Nordrhein-Westfalen vom 3.1.1986, BB 1996, S. 993.

A. Einführung

Die bereits vor der Veröffentlichung des Sponsoringerlasses bestehende Kritik an der ertragsteuerrechtlichen Bewertung der Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen ist bis heute nicht vollständig verstummt, da der Erlass nur eine oberflächliche Klarheit geschaffen hat.¹⁵ Es besteht Einigkeit darüber, dass eine umfassende Klärung der Besteuerung der Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen durch den Sponsoringerlass nicht herbeigeführt werden konnte.¹⁶ Dies gilt heute, über 10 Jahre nach der Veröffentlichung des Sponsoringerlasses, umso mehr, als sich in der Folgezeit eine Vielzahl neuer Varianten der Förderung gemeinnütziger Organisationen durch Unternehmen herausgebildet hat und sich dabei zunehmend die Grenzen zwischen uneigennütziger Förderung und reinen Marketingmaßnahmen der unterstützenden Unternehmen verwischen.

II. Zielsetzung, Adressat und Vorgehensweise

1. Zielsetzung und Adressat

Diese Arbeit will die steuerlichen Anwendungsproblematiken bei der Förderung gemeinnütziger Organisationen durch Unternehmen aufzeigen und einen Beitrag zur ganzheitlichen Klärung der steuerlichen Handlungsspielräume im Ertragsteuer- und im Umsatzsteuerrecht leisten. Dargestellt wird die steuerliche Bewertung der Förderung gemeinnütziger Organisationen durch Unternehmen, wobei das fördernde Unternehmen sowohl als Spender als auch im Rahmen eines Sponsorings in Erscheinung tritt. Eine Bewertung der Handlungsspielräume und Anwendungsproblematiken für Förderer aus der rein privaten, nicht unternehmerischen Sphäre erfolgt nicht, da sich mangels geschäftlicher Betätigung des Förderers eine Zuordnung als Betriebsausgabe und damit eine hier gegenständliche Abgrenzung zur Sonderausgabe nicht stellt. In diesem Fall gelten aber die Ausführungen zur Anerkennung einer Spende als Sonderausgabe entspre-

15 Frühere Erlasse: FinSen Bremen vom 19.10.1995, BB 1996, S. 36; OFD Düsseldorf vom 9.12.1992, DStR 1993, S. 203; Kritik vor 1997: Breuninger/Rückert, DB 1993, S. 503; Duchêne, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, S. 104 und S. 142; Boochs, DB 1989, S. 2095.

16 Spiegel, DStR 1997, 1800; Heuer, DStR 1998, 18; zur öffentlichen Kritik auch: Thiel, DB 1998, S. 842; Alberti, Sponsoring im Steuerrecht, S. 271.

chend. Auch aus umsatzsteuerlicher Sicht lohnt mangels unternehmerischer Sphäre der Privatperson keine Bewertung im Rahmen dieser Arbeit.

Die Unternehmen wie auch gemeinnützigen Organisationen sollen durch diese Arbeit weiterhin motiviert werden, ihr Engagement und ihre Zusammenarbeit mit gemeinnützigen Organisationen weiter auszubauen, wobei die aufzuzeigenden steuerlichen Handlungsspielräume bestmöglich zu nutzen sind. An den Gesetzgeber sowie an die Finanzverwaltung wird der Apell zu richten sein, die gesetzlichen Rahmenbedingungen für das bürgerschaftliche Engagement weiter zu verbessern und die Förderung des Dritten Sektors durch Unternehmen unter dem Stichwort „Corporate Social Responsibility“ weiter zu fördern. Diese Arbeit soll den benannten Adressaten dieser Arbeit dabei insbesondere vor Augen führen, dass in vielen Fällen auch eine Förderung gemeinnütziger Organisationen durch Unternehmen als Spende nicht nur „rein“ altruistisch geprägt sein wird, sondern häufig ein gewisses Maß an Eigennutz birgt. Ein allzu einengender Maßstab bei der Bewertung der Spendeneigenschaft einer Zuwendung schafft die meisten Probleme in der Praxis. Gerade die Kombination aus der Gewährung von Steuervorteilen und der Tolerierung persönlicher Eitelkeit des Förderers wäre der Gründung und Förderung gemeinnütziger Organisationen sicher zuträglich.¹⁷

In diesem Zusammenhang ist in Erinnerung zu rufen, dass eine dringend nötige Klärung der steuerlichen Folgen der unterschiedlichsten Arten der Zuwendung von Spenden und Sponsoringleistungen von Unternehmen an gemeinnützige Organisationen und gegebenenfalls eine Anpassung nicht nur dem Dritten Sektor selbst zugutekäme, sondern auch dazu beitragen würde, die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben, trotz des drohenden Rückgangs staatlicher Fürsorge, langfristig zu gewährleisten.

2. Vorgehensweise

Dieser Zielsetzung folgend werden zunächst in Kapitel B der Begriff der Gemeinnützigkeit als solcher und die steuerlichen Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts dargestellt. In Kapitel C werden dann die möglichen Fördervarianten von Unternehmen zugunsten gemeinnütziger Organisationen, als Spende und im Rahmen von Sponsorings, erläutert und die histori-

17 *Walz/von Hippel* in: Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 5.

schen Hintergründe und Entwicklungspotentiale in der Zukunft dargestellt. Dabei wird auf die unterschiedlichen Gestaltungsvarianten und Motivationen der Förderung gemeinnütziger Organisationen durch Unternehmen eingegangen, da gerade die Vielgestaltigkeit der Unterstützung des Dritten Sektors ein Grund für die unklare steuerliche Bewertung ist, diese aber gleichzeitig den Motor für die kreative Zusammenarbeit der Unternehmen mit gemeinnützigen Organisationen darstellt.

In einem zweiten Schritt wird in Kapitel D eine ertragsteuerliche Bewertung der zuvor dargestellten Fördervarianten von Unternehmen zugunsten von gemeinnützigen Organisationen vorgenommen, wobei diese getrennt voneinander zuerst für das fördernde Unternehmen und dann für die geförderte gemeinnützige Organisation darzustellen ist.¹⁸

In einem dritten Schritt wird dann in Kapitel E eine umsatzsteuerliche Bewertung der Handlungen im Rahmen der jeweiligen Fördervarianten vorgenommen. Eine getrennte Darstellung der steuerlichen Bewertungen für die fördernden Unternehmen und die geförderten gemeinnützigen Organisationen, wie Sie bei der ertragsteuerlichen Betrachtung erfolgt ist, bietet sich bei der umsatzsteuerlichen Bewertung nicht an. Vielmehr erfolgt in diesem Kapitel eine Betrachtung der möglichen Leistungsbeziehungen als Sach- oder Geldleistung zwischen fördernden Unternehmen und gemeinnütziger Organisation anhand von Lebenssachverhalten.

In einem letzten Schritt werden in Kapitel F die jeweils erarbeiteten Thesen aus den vorhergegangenen Kapiteln im Überblick dargestellt, sowie eine generelle Zusammenfassung der Ergebnisse erstellt. Die Darstellung der jeweiligen Handlungsspielräume für Unternehmen und gemeinnützige Organisationen im Rahmen der erläuterten Fördervarianten erfolgt jeweils am Ende eines Kapitels in einem Zwischenfazit.

18 Eine ausführliche Erläuterung für diesen Aufbau findet sich zu Beginn von Kapitel D.