

Spende, Betriebsausgabe oder verdeckte Gewinnausschüttung? Vorsicht bei „Spenden“ durch Kapitalgesellschaften

FG Münster, Urteil v. 19.01.2007, Az. 9 K 3856/04 K,F

Gründe:

Streitig ist, ob die Zuwendung eines Denkmals durch die Klägerin (Klin.) an ihre beherrschende Gesellschafterin im Streitjahr 1999 als Betriebsausgabe, als (Sach-)Spende oder (teilweise) als verdeckte Gewinnausschüttung i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und als andere Ausschüttung i. S. des § 27 Abs. 3 S. 2 KStG a. F. zu beurteilen ist.

Die Klin., eine am 19.08.1948 gegründete GmbH, betreibt ein Wohnungsunternehmen (Bau und Betreuung von Wohnungen, ab 1998 auch die Veräußerung errichteter Wohnungen und Häuser). Das Stammkapital i. H. v. 4 Mio. DM hielten die nachfolgenden Gesellschafter (Beträge in DM):

	31.12.1997/1998	31.12.1999
Stadt D	2.040.000 (51,00 %)	2.052.000 (51,30 %)
SBH Immobilien AG/XSS GmbH	1.000.000 (25,00 %)	---
Sparkasse D	920.000 (23,00 %)	920.000 (25,00 %)
Kath. Kirchengem. St. M	28.000 (0,70 %)	28.000 (0,70 %)
BI	12.000 (0,30 %)	---
eigene Anteile der Klin.	---	1.000.000 (25,00 %)

Aus Anlass des 50jährigen Geschäftsjubiläums der Klin. beschloss der Aufsichtsrat der Klin., "ein Kunstwerk der Stadt D allen Bürgern und Bürgerinnen zur Verfügung zu stellen" (so die Darstellung in der Vorlage zur Aufsichtsratssitzung vom 21.09.1998). Mit der Erstellung eines Vorschlags wurde der Bildhauer HH beauftragt. Entsprechend dessen Ausarbeitungen ließ die Klin. auf dem F-Platz eine Windplastik aus Edelstahl und Acrylglas errichten.

Am 21.12.1999 traf die Klin. mit der Stadt D auszugsweise folgende Vereinbarung:

§ 1

Die GmbH hat anlässlich ihres 50jährigen Bestehens im ehemaligen Wasserbecken auf dem F-Platz eine Windplastik mit Denkmalcharakter zu kulturellen Zwecken aufstellen lassen. Das Grundstück steht im Eigentum der Stadt. Die Stadt hat der GmbH die unentgeltliche Nutzung des für die Aufstellung erforderlichen Grundstücks auf unbestimmte Zeit gewährt.

§ 2

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Windplastik haben 139.714,80 DM (vgl. Anlage) betragen. Im Rahmen der Feierlichkeiten des 50jährigen Jubiläums der GmbH mit der Enthüllung des kulturellen Denkmals hat die GmbH der Stadt die Windplastik als Sachspende zu Eigentum übertragen. Die Stadt hat die Eigentumsübertragung angenommen.

§ 3

Die GmbH übernimmt die laufenden Aufwendungen für die Unterhalts- und Verkehrssicherungspflicht der Plastik. Im Einzelnen sind dies ...

§ 4

Die GmbH erhält für die Spende der Windplastik eine Spendenbescheinigung der Stadt in Höhe von 139.714,80 DM. Weiterhin erhält die GmbH für die Übernahme der vorbezeichneten laufenden Aufwendungen für den Betrieb

und Unterhalt der Windplastik von der Stadt eine jährliche Spendenbescheinigung in Höhe der jeweils angefallenen und nachgewiesenen Zahlungen. ..."

In ihrer Steuererklärung für 1999 bezifferte die Klin. die Spenden und Beiträge für wissenschaftliche, für als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle und für mildtätige Zwecke mit 140.965 DM (davon Großspende 139.715 DM) und die Spenden/Beiträge für kirchliche, religiöse und als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke mit 5.850 DM. Die Summe der gesamten Umsätze sowie der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter erklärte die Klin. mit 24.424.000 DM und die unter Beachtung der Höchstbeträge abziehbaren Spenden mit 48.848 DM. Zu der Großspende legte die Klin. eine Bestätigung der Stadt D vom 21.12.1999 über Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen vor, wonach die Klin. am 21.12.1999 eine Sachspende im Wert von 139.714,80 DM (Windplastik des Künstlers HH auf dem F-Platz in D) zu kulturellen Zwecken i.S. der Nummer 4 der Anlage 7 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) geleistet habe und diese von der Stadt unmittelbar für den angegebenen Zweck verwendet werde.

Im Rahmen der vom Finanzamt für Großbetriebsprüfung I durchgeführten Betriebsprüfung (Bp) vertrat der Prüfer die Auffassung, die Sachspende in Form der Übereignung der Windplastik an die Stadt D führe unter Anwendung des BFH-Urteils vom 09.08.1989 I R 4/84 (BStBl II 1990, 237) zu einer vGA und zu einer anderen Ausschüttung i.S. des § 27 Abs. 3 S. 2 KStG a.F. i.H.v. 139.714 DM (Bp-Bericht vom 29.06.2001).

Der Beklagte (das Finanzamt - FA -) veranlagte die Klin. unter dem Vorbehalt der Nachprüfung hinsichtlich der erklärten Spenden zunächst erklärungsgemäß (Körperschaftsteuer- KSt - Bescheide 1999 vom 18.09.2001 und vom 01.10.2001).

In ihrer Stellungnahme zum Bp-Bericht machte die Klin. geltend, Anlass für die Übereignung der Windplastik sei nicht das Gesellschaftsverhältnis gewesen. Vielmehr habe die Windplastik als öffentliche Werbemaßnahme anlässlich ihres eigenen Jubiläums dienen sollen. Die Übertragung auf die Stadt D sei erfolgt, um von der Verkehrssicherungspflicht entbunden zu werden.

Das FA folgte der Auffassung des Prüfers und erließ mit Datum vom 05.02.2002 einen gem. § 164 Abs. 2 AO geänderten KSt-Bescheid 1999, in dem es ausgehend von abziehbaren Spenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG i. H. v. 7.101 DM den steuerlichen Verlust gem. § 47 Abs. 2 KStG a. F. nunmehr mit 1.865.465 DM feststellte und die KSt 1999 mit 294.859 DM festsetzte (Tarifbelastung 0 DM, KSt-Erhöhung 294.859 DM, davon entfallen auf die streitige vGA 59.877 DM).

Die Klin. legte gegen den "Bescheid für 1999 über Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Feststellungen gem. § 47 Abs. 2 KStG vom 05.02.2002" Einspruch ein.

Durch Einspruchsentscheidung vom 15.06.2004 wies das FA den Einspruch wegen "Körperschaftsteuer und Feststellungen gem. § 47 Abs. 2 KStG für 1999" als unbegründet zurück.

Mit ihrer dagegen erhobenen Klage macht die Klin. geltend, bei den Aufwendungen für die Windplastik handele es sich um eine (sonstige) Betriebsausgabe oder um eine abzugsfähige Spende, nicht aber um eine vGA oder eine andere Ausschüttung i.S. des § 27 Abs. 3 KStG a. F. Dazu trägt sie - teilweise unter Wiederholung ihres Vorbringens im Einspruchsverfahren - insbesondere Folgendes vor:

1.

Im Interesse des Stadtmarketing, Schwerpunkt Wirtschaft, sei bereits im Jahr 1996 von Vertretern der regionalen Wirtschaft, Kammern und Verbände ein "Marketing Club" gegründet worden und später die Idee entstanden, Vergangenheit und Aufschwungoptimismus der Stadt D durch eine Skulptur zu versinnbildlichen. Die Klin. habe diese Idee anlässlich des Festakts am 23.10.1998 zu ihrem 50jährigen Firmenjubiläum aufgegriffen und geplant, auf dem F-Platz - unmittelbar auf der früheren Stadtgrenze zwischen D1 und D2, sowie direkt gegenüber ihrem Firmensitz - eine bis zu acht Meter hohe Windplastik aus Edelstahl und Acrylglas zu errichten. Die Windplastik solle den auf der Kohleförderung beruhenden Aufschwung versinnbildlichen und symbolisch zur zukunftssträchtigen Solar- und Windenergie überleiten. Durch die Standortwahl im Blick- und Wirkungsfeld des Geschäftshauses der Klin. werde zugleich auf die stark integrierende Kraft der Klin. als kommunales Wohnungsunternehmen für die Gesamtstadt verdeutlicht. Auf der nachfolgend hergestellten Windplastik befinde sich eine 60 x 32 cm große Tafel mit der Inschrift "Energieplastik Solar und Wind bewegen die Elemente Entwurf: HH Idee: NA Gestiftet von der GmbH Gesellschaft X D mbH anlässlich Ihres 50 jährigen Bestehens 1998".

Im Rahmen einer weiteren Jubiläumsfeier am 04.03.1999 habe die Klin. die Windplastik in Anwesenheit von Vertretern der Stadt, der Kunst- und Kulturszene, des Marketing-Clubs und der Presse eingeweiht. In der regionalen Presse sei ausführlich über die Planung, Errichtung und Einweihung der Windplastik - stets unter Nennung der Fa. der Klin. - berichtet worden. Die Klin. habe Fotos der Plastik im Rahmen von vier Anzeigen (bis November 2001), auf ihrer Homepage, auf dem Geschäftsbericht 1998, an der Eingangstür und einem Fenster des Kundencenters der Klin. sowie für die Dauer von jeweils fünf Jahren als mobile Werbefläche auf zwei Autos verwendet. Außerdem sei die Windplastik auf einem von der Stadt herausgegebenen Kalender für das Jahr 2001 erschienen.

2.

Nach der BFH-Rechtsprechung verfüge eine Kapitalgesellschaft über keine außerbetriebliche Sphäre. Eine Gewinnkorrektur könne sich daher nur entweder aus § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5 EStG oder aus § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bzw. §§ 9, 10 KStG ergeben.

3.

Im Streitfall lägen Betriebsausgaben vor, die nicht den Einschränkungen des Spendenabzugs unterfielen. Bei Spenden handele es sich um nur eingeschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben, die von den uneingeschränkt abzugsfähigen sonstigen Betriebsausgaben abzugrenzen seien. Zwar komme es zunächst auf die Motivation des Ausgebenden an, doch müssten gleichwohl die gesamten äußeren Umstände berücksichtigt werden und dies könne dazu führen, dass für eine subjektiv gewollte Spende objektiv aufgrund der Gesamtumstände ein (sonstiger) Betriebsausgabenabzug gerechtfertigt sei. Für den allgemeinen Betriebsausgabenabzug komme es auf die Notwendigkeit, Üblichkeit oder Zweckmäßigkeit nicht an. Ein allgemeiner wirtschaftlicher Zusammenhang zur Schaffung günstiger betrieblicher Rahmenbedingungen genüge. Zu einem uneingeschränkten Betriebsausgabenabzug führe deshalb auch das sog. mäzenatische Sponsoring, bei dem der Sponsor zwar keine konkrete Gegenleistung erhalte, aber intensiv über seine Förderung spreche und sich damit eine eigene kommunikative Gegenleistung schaffe. Das mäzenatische Sponsoring diene daher sowohl eigennützigen Zwecken als auch gemeinnützigen Zwecken; es stelle eine Symbiose aus dem klassischen Sponsoring und dem Spendenwesen dar.

Im Streitfall habe die Klin. ausweislich der Vorlage zur Aufsichtsratssitzung eine derartige doppelte Zielsetzung i.S. eines mäzenatischen Sponsoring verfolgt. Zwar habe ein Spendenbewusstsein bestanden, gleichzeitig sei die Windplastik und ihr Standort jedoch von vornherein auch unter dem Gesichtspunkt der Werbewirksamkeit für die Klin. ausgewählt worden. Die Klin. habe - wie dargelegt - die Windplastik nachfolgend auch intensiv für ihre Werbezwecke genutzt; die Windplastik habe die Funktion eines Werbeträgers (Logos) übernommen. Zudem werde durch die Verwendung ihres Firmennamens auf der an der Plastik angebrachten Tafel öffentlichkeitswirksam auf die Klin. und ihre Leistungen aufmerksam gemacht. Die Größe einer solchen Tafel sei in diesem Zusammenhang ohne Belang (vgl. auch FG Köln v. 18. 3. 1987 6 K 124/86), da selbst Werbebotschaften, die unterhalb der Schwelle bewusster Wahrnehmung gesendet würden, einen werbenden Effekt hätten und somit einen wirtschaftlichen Vorteil begründeten. Hinzu komme die räumliche Nähe zum Firmensitz der Klin.

4.

Selbst wenn es sich - entgegen der Ansicht der Klin. - um eine Spende und damit um eine nur eingeschränkt abziehbare Betriebsausgabe handeln sollte, liege jedenfalls keine vGA vor.

Richtig sei allerdings, dass eine Zuwendung, die gleichzeitig die Voraussetzungen einer Spende wie die Voraussetzungen einer vGA erfülle, das steuerliche Einkommen nicht mindern dürfe.

Im Streitfall fehle es jedoch an einer gesellschaftlichen Veranlassung. Die Übertragung der Windplastik beruhe nicht auf der Eigenschaft der Stadt als Gesellschafterin der Klin., sondern auf der Eigenschaft der Stadt als rechtlich selbständige Repräsentantin der Bürger der Stadt D und als Eigentümerin der benötigten Fläche, die sich - wie dargelegt - in der Nähe des Firmensitzes befinden sollte.

Soweit der BFH für die Frage, ob eine vGA vorliege, auf die durchschnittlichen Fremdspenden abgestellt habe, sei diese Rechtsprechung häufig nicht sachgerecht, durch die zwischenzeitlich eingefügte gesetzliche Regelung zu sog. Großspenden überholt und außerdem dann nicht anzuwenden, wenn - wie im Streitfall - besondere Umstände des Einzelfalls gegen eine gesellschaftliche Veranlassung sprächen. Schließlich bedürfe es auch einer Prüfung, ob i. S. der vGA-Definition überhaupt ein Vermögensvorteil beim Gesellschafter angenommen werden könne.

a)

Für Spenden sei das "Gießkannenprinzip" nicht begriffsnotwendig (Streck, KStG § 9 Rz. 15). Spenden könnten von Jahr zu Jahr schwanken. Außerdem dokumentiere die Zweckgebundenheit die im Vordergrund stehende Spendenmotivation, welche eine gesellschaftliche Veranlassung ausschließe. Schließlich gelte seit 1991 die sog. "Großspendenregelung" in § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 KStG, mit welcher der Gesetzgeber die steuerlichen Rahmenbedingungen auch für Kunst und Kultur habe weiter verbessern wollen. Mit diesem gesetzlichen Anliegen sei ein kleinmütiger periodenbezogener Vergleich nicht vereinbar. Kunstwerke und Denkmäler der vorliegenden Art könnten eben nicht "stückweise" errichtet und gespendet werden. Wenn eine Kapitalgesellschaft aufgrund des Fremdspendenrechts nicht an ihren Gesellschafter - in dessen gleichzeitiger Funktion als juristisch verselbständigter Repräsentant der Öffentlichkeit - zur Förderung kultureller Zwecke spenden könne, ohne gleichzeitig anderen Institutionen in gleichem Maße Spenden zukommen zu lassen, um eine vGA zu vermeiden, werde die Kapitalgesellschaft in ihrer Möglichkeit, von der Großspendenregelung Gebrauch zu machen, über Gebühr eingeschränkt. Die Beschränkung erfolge dadurch, dass die Kapitalgesellschaft den Betrag, der nach der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens für Spenden zur Verfügung stehe und grundsätzlich zur Förderung kultureller Zwecke des Gesellschafters gedacht sei, auf mehrere Spendenempfänger verteilen müsse, nur um das Risiko einer

vGA zu vermeiden. Dies habe aber zur Folge, dass bestimmte Projekte als Spende vollkommen ausschieden - ein vom Gesetzgeber erkennbar nicht gewolltes Ergebnis.

b)

Selbst wenn der Fremdspendenrechtsprechung - entgegen der Ansicht der Klin. - im Grundsatz zu folgen sein sollte, könne diese wegen der Besonderheiten des Streitfalls vorliegend nicht maßgebend sein. Das hohe Spendenvolumen des Jahres 1999 beruhe auf dem 50jährigen Geschäftsjubiläum der Klägerin. Der durchschnittliche Fremdspendenmaßstab sei deshalb nicht sachgerecht.

c)

Im Streitfall fehle es an einem Vermögensvorteil für die Stadt. Die Zuwendung der Windplastik sei zweckgebunden und im Interesse der Bürger - nicht der Stadt - erfolgt. Die allgemeine Verbesserung des Stadtbildes sei kein irgendwie gearteter Vermögensvorteil. Sei ein Vorteil nicht in Geldeswert messbar, könne aus ihm keine vGA erwachsen (BFH-Urteil vom 3. Juli 1968 I 149/65, BStBl II 1969, 15). Die Stadt habe auch keine Aufwendungen erspart. Davon könne nur ausgegangen werden, wenn bei der Stadt eine konkrete Aufgabe rechtsverbindlich zur Erfüllung anstehe, sei es durch einen gefassten Beschluss, durch eine Aufforderung der Aufsichtsbehörde oder durch zwingendes Recht. Diese Voraussetzungen lägen im Streitfall jedoch nicht vor.

5.

Hilfsweise macht die Klin. geltend, die Bp habe die Fremdspendenrechtsprechung des BFH im Streitfall nicht angewandt, obwohl sie stets auch Drittspenden geleistet habe.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Vorbringens der Klin. wird auf die schriftliche Klagebegründung (nebst Anlagen) und auf die eingereichte Auflistung der in den Jahren 1993 bis 2005 geleisteten Spenden verwiesen. Bezug genommen wird außerdem auf den Feststellungsbescheid gem. § 47 Abs. 1 KStG a. F. zum 31.12.1999 vom 05.02.2002.

Die Klin. beantragt, unter Änderung des KSt-Bescheides 1999 vom 05.02.2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.06.2004 die KSt 1999 um 59.877 DM zu mindern und den gemäß § 47 Abs. 2 KStG festgestellten Verlust 1999 um 139.714 DM zu erhöhen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt, Spenden in Höhe von 29.000 DM als Betriebsausgaben zur berücksichtigen und die Klage im Übrigen abzuweisen.

Nach Ansicht des FA ist der vorliegende Streitfall mit dem Sachverhalt vergleichbar, welcher dem BFH-Urteil in BStBl II 1990, 237 zugrunde lag. Die Tatsache, dass die Klin. Fotos der Plastik im Rahmen von Anzeigen, auf ihrer Homepage, auf dem Geschäftsbericht 1998 etc. verwandt habe, qualifiziere die Kosten der Plastik nicht als einen das zu versteuernde Einkommen mindernden Aufwand. Für diese Maßnahmen seien separate Kosten angefallen, die auch abzugsfähig blieben. Entgegen der Ansicht der Klin. lasse sich die Skulptur nicht auf die Funktion eines Werbeträgers für die Klin. reduzieren; vielmehr habe ausweislich der vorgelegten Presseberichte auch die Stadt selbst für sich mit dem Kunstwerk geworben.

Seitens des FA bestünden keine Bedenken, vGA nur insoweit anzunehmen, wie die Spende den durchschnittlichen Betrag an Spenden übersteige, den die Klin. an Dritte gespendet habe, und für diesen Vergleich auf einen mehrjährigen Zeitraum abzustellen.

II.

Die Klage ist nur teilweise begründet.

1.

Entgegen der Ansicht der Klin. führten ihre Aufwendungen für die Windplastik nicht zu unbeschränkt abzugsfähigen Betriebsausgaben i. S. des § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG), sondern - soweit nicht vGA anzunehmen sind (vgl. dazu unter 2.) - nur zu Aufwendungen, die als Spenden gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KStG eingeschränkt abzugsfähig sind.

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KStG sind vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 KStG abziehbare Aufwendungen auch Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke bis zur Höhe von insgesamt zwei vom Tausend der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter. Die alternative Begrenzung auf einen bestimmten Prozentsatz des Einkommens kommt im Streitfall nicht in Betracht, weil die Klin. zwar handelsrechtlich Gewinne, steuerlich jedoch Verluste erzielte. Überschreitet eine Einzelzuwendung von mindestens 50.000 DM zur Förderung wissenschaftlicher, mildtätiger oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke diese Höchstsätze, ist sie im Rahmen der Höchstsätze im Jahr der Zuwendung und in den folgen-

den sieben Veranlagungszeiträumen abzuziehen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 KStG in der im Streitjahr gültigen Fassung - KStG 1999 -).

Unter Spenden werden Ausgaben verstanden, die von Steuerpflichtigen freiwillig und ohne Gegenleistung zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, besonderer gemeinnütziger, wissenschaftlicher und staatspolitischer Zwecke geleistet werden. Voraussetzung für den Spendenabzug ist, dass die Ausgabe freiwillig und unentgeltlich - d. h. ohne Gegenleistung des Empfängers bzw. ohne unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung - erbracht wird (BFH-Urteil vom 12. September 1990 I R 65/86, BFHE 162, 407, BStBl II 1991, 258). Für die Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Spenden ist die Motivation des Zuwendenden entscheidend (BFH-Urteile vom 9. August 1989 I R 4/84, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237; in BFHE 162, 407, BStBl II 1991, 258). Spenden werden meist um der Sache Willen aus Liberalität und ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils für den Spender gegeben. Eine entsprechende Spendenmotivation liegt im Allgemeinen vor, wenn die Aufwendungen ohne konkrete Gegenleistung zur Förderung der in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG genannten Zwecke gewährt werden (BFH, BFHE 162, 407, BStBl II 1991, 258 zu § 9 Nr. 3a S. 1 KStG 1977). Überwiegen diese Ziele im Zeitpunkt der Zuwendung deutlich, so handelt es sich um Spenden i. S. dieser Vorschrift, auch wenn für die Aufwendungen ein - mehr oder weniger klar hervortretender - betrieblicher Neben Anlass besteht (BFH, BFHE 162, 407, BStBl II 1991, 258). Abzustellen ist auf die Motive, wie sie durch die äußeren Umstände erkennbar werden. Die Spendeneigenschaft bestimmter Aufwendungen kann nach außen hin auch dadurch deutlich gemacht werden, dass der Zuwendende sich dafür eine Spendenbescheinigung ausstellen lässt (BFH, BFHE 162, 407, BStBl II 1991, 258).

Aufwendungen für einen gemeinnützigen Zweck führen nach der BFH-Rechtsprechung nicht schon dann zu unbeschränkt abziehbaren Betriebsausgaben, wenn mit den Aufwendungen die Öffentlichkeit auf die Person des Spenders aufmerksam gemacht wird (BFH, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237; ebenso Gericke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 10b Rdnr. B 742; Wied in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG Rz. 940 "Spenden"; Heinicke in Schmidt, EStG, 25. Aufl., § 4 Rz. 520 "Spenden/Sponsoring"; Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 10b EStG Anm. 10; zweifelnd Thiel, DB 1998, 842). Zwar können Aufwendungen etwa für das sog. Wissenschafts- und Kultursponsoring ein positives Ansehen des Unternehmens sichern bzw. erhöhen und darin mag auch ein gewisser wirtschaftlicher Vorteil zu sehen sein (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 1993 I R 37/91, BFHE 170, 247, BStBl II 1993, 441 zur Frage einer Rückstellungsbildung im Falle eines sog. Überbestands an Berufsausbildungsverhältnissen). Gleichwohl tritt das Unternehmen nach dem - gewollten - äußeren Erscheinungsbild gerade als "Spender" auf, bei dem die Spendenmotivation im Vordergrund steht, wenn der Empfänger der "Spende" seinerseits für das Unternehmen keine Werbeleistungen erbringt und weder die "Spende" noch die Tätigkeit des Empfängers einen konkreten Bezug zu dem Gegenstand des Unternehmens aufweist. Soweit teilweise im Schrifttum und möglicherweise auch von der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten wird, ein uneingeschränkter Betriebsausgabenabzug sei bereits dann zuzulassen, wenn der Sponsor ausschließlich eine Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk oder Fernsehen über die Zuwendung zur Erhöhung bzw. Sicherung seines Ansehens anstrebe oder durch einen Hinweis auf dem zugewendeten Gegenstand auf sich aufmerksam mache (vgl. BMF-Schreiben vom 18. Februar 1998 Rz. 3, BStBl I 1998, 212; Becker in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Anm. 974; Kasper, DStZ 2005, 397 Fußn. 35; Rödel, INF 1999, 716; Breuniger/Rückert, DB 2003, 503 [BGH 25.11.2002 - II ZR 69/01]; s. a. FG Köln, Urteil vom 18. März 1987, 6 K 124/86, Juris-Dokument; wohl auch Weiland, BB 1998, 344; Heuer, DStR 1996, 1789), vermag der erkennende Senat dem nicht zu folgen. Ohne eine klare Abgrenzung zwischen unbeschränkt abziehbaren Betriebsausgaben und Spenden nach der nach außen erkennbaren Zuwendungsmotivation würden die gesetzlichen Beschränkungen des Spendenabzugs im Ergebnis weitgehend leer laufen.

Im Streitfall stand nach den äußeren Umständen die Spendenmotivation der Klin. im Vordergrund. Die Plastik wurde - wenngleich in örtlicher Nähe zum Firmensitz der Klin. - auf einem öffentlichen Platz aufgestellt, welcher der Allgemeinheit und nicht nur den Kunden der Klin. zugänglich war. Die Klin. wollte allen Bürgern und Bürgerinnen der Stadt D ein Kunstwerk zur Verfügung stellen. Diesem Zweck würde es widersprechen, einen Teil der Oberfläche der Plastik als Werbefläche anzusehen, zumal der Hinweis auf die Klin. eher zurückhaltend gestaltet und gleichrangig neben der Thematik des Kunstwerks und den Künstlern angeführt wurde. Ihre Spendenmotivation hinsichtlich der streitigen Aufwendungen hat die Klin. auch in der Vereinbarung mit der Stadt D vom 21.12.1999 deutlich gemacht, in der ausdrücklich die Ausstellung einer Spendenbescheinigung für die "Spende der Windplastik" vereinbart wurde. Die Stadt D als Empfängerin der Spende hat keine bzw. keine nennenswerten Gegenleistungen in Form von Werbeleistungen zugunsten der Klin. erbracht. Die Aufnahme eines Fotos der Windplastik in einen von der Stadt herausgegebenen Kalender reiht dieses Kunstwerk lediglich in die vorhandenen Sehenswürdigkeiten der Stadt D ein, mit der diese (vorrangig) für die Stadt selbst Werbung betreibt. Im Rahmen der Presseberichterstattung, insbesondere anlässlich der Einweihung der Windplastik, stand das Kunstwerk als solches (d. h. dessen Namensgebung und Interpretation) im Mittelpunkt. Zwar erwähnten die Artikel regelmäßig auch die Klin. und ihr Firmenjubiläum, jedoch nur im Hinblick auf das "Geschenk" der Klin. an die Stadt. Soweit die Klin. selbst Fotos bzw. Zeichnungen der Windplastik u. a. im Rahmen von Anzeigen sowie für die Dauer von jeweils fünf Jahren in Werbeflächen auf zwei Autos verwendet hat, erfolgte dies nicht in Form eines dauerhaften Firmenlogos, sondern als bloße Abbildung der räumlichen Umgebung des Firmensitzes. Die von der Klin. in ihren Steuererklärungen zunächst selbst vorgenommene Qualifikation als Spende und nicht als unbeschränkt abziehbare Betriebsausgaben war somit - vorbehaltlich der Frage, ob eine vGA vorliegt (s. dazu nachfolgend) - zutreffend.

2.

Die Aufwendungen für die Windplastik sind lediglich in Höhe von 29.000,- DM nach den für Spenden geltenden Grundsätzen abzugsfähig und im Übrigen als verdeckte Gewinnausschüttung i. S. des § 8 Abs. 3 KStG und als andere Ausschüttung i. S. des § 27 Abs. 3 KStG a. F. zu beurteilen.

a)

Spenden sind gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KStG nur vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 KStG abziehbar. Unter einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Die Annahme einer vGA setzt nach der BFH-Rechtsprechung zusätzlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFH-Urteil vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131). Eine vGA i. S. des § 8 Abs. 3 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft zugleich eine andere Ausschüttung i. S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG, wenn die der Vermögensminderung entsprechenden Mittel bei der Kapitalgesellschaft tatsächlich abfließen bzw. sich die Nichtrealisierung der Vermögensmehrung konkretisiert hat (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1998 I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125).

Zur Prüfung, ob Spenden eines Betriebes gewerblicher Art an den Gewährträger oder Spenden einer Kapitalgesellschaft an einen beherrschenden Gesellschafter durch das Verhältnis zum Gewährträger bzw. Gesellschafter verursacht und deshalb als vGA zu werten sind, sind die sog. Fremdspenden als Maßstab geeignet (BFH, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237; Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 KStG Rz. 96 m. w. N.). Entgegen der Ansicht der Klin. steht es dieser Beurteilung nicht entgegen, wenn die Spende zweckgebunden gewährt wurde und/oder der Spendenempfänger noch keine rechtsverbindliche Verpflichtung zur Erfüllung einer bestimmten Aufgabe eingegangen ist. vGA sind nicht nur in Fällen anzunehmen, in denen die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter eine bereits konkret entstandene Verpflichtung abnimmt. Vielmehr genügt es, wenn diesem ein Vorteil zugewendet wurde, der seiner Art nach geeignet ist, einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Letzteres ist auch bei geldwerten Vorteilen anzunehmen, wie etwa - wie im Streitfall - bei der Zuwendung eines Kunstwerks, für das Herstellungskosten angefallen sind. Auch die Zweckbindung des gewährten Vorteils (hier: Zuwendung der Windplastik zu kulturellen Zwecken) steht der Annahme einer vGA nicht entgegen. Spenden, welche die Voraussetzungen des § 9 KStG erfüllen, sind stets zweckgebunden und nicht für eigenwirtschaftliche Zwecke des Empfängers bestimmt (vgl. §§ 51 ff. AO). Wenn der Gesetzgeber nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gleichwohl den Spendenabzug nur "vorbehaltlich des § 8 Abs. 3" gewährt, kann allein die Zweckgebundenheit einer Zuwendung und der fehlende eigenwirtschaftliche Nutzen für den Gesellschafter die Annahme einer vGA nicht ausschließen, weil andernfalls für die gesetzliche Einschränkung in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG kein Anwendungsbereich mehr verbliebe (vgl. auch FG Köln, Urteil vom 23. August 2006 13 K 288/05, DStRE 2007, 226).

b)

Ausgehend von einem Vergleich mit den Fremdspenden sind im Streitfall die Aufwendungen für die Windplastik lediglich in Höhe von 29.000,- DM nach den für Spenden geltenden Grundsätzen abzugsfähig und im Übrigen als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen, d. h. insoweit als vGA i. S. des § 8 Abs. 3 KStG und als andere Ausschüttung i. S. des § 27 Abs. 3 KStG a. F. zu beurteilen.

Nach der BFH-Rechtsprechung sind Spenden insoweit vGA, als die im Wirtschaftsjahr an den Gesellschafter/Gewährträger insgesamt geleisteten Spenden den Betrag übersteigen, den die Kapitalgesellschaft im selben Wirtschaftsjahr und in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren durchschnittlich pro Jahr an Dritte leistet. Lediglich für den Fall, dass sich aus der Einbeziehung eines weiter zurückreichenden Zeitraums von nicht mehr als fünf Wirtschaftsjahren eine höhere Summe an durchschnittlichen Fremdspenden ergibt, ist dieser Zeitraum maßgebend (BFH, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237). Spenden an den Gesellschafter/Gewährträger sind dabei nur die Spenden, welche zu dessen Gunsten geleistet werden. Spenden, welche mit der Auflage geleistet werden, sie an Dritte weiterzuleiten (Durchlaufspenden über den Gewährträger) sind keine Spenden an den Gewährträger. Ausnahmsweise sind sie als Spenden zugunsten des Gewährträgers zu beurteilen, wenn der Dritte - der Endempfänger der Spende - die Spendenmittel für Aufgaben verwenden muss, die ohne die Spende der Gewährträger hätte finanzieren müssen (BFH-Urteil vom 8. April 1992 I R 126/90, BFHE 168, 118, BStBl II 1992, 849).

Wenngleich die Fremdspenden grundsätzlich einen geeigneten Maßstab darstellen, um die Veranlassung von Spenden durch das Gesellschaftsverhältnis zu prüfen, so kann nach Auffassung des erkennenden Senats - abweichend von der vorgenannten BFH-Rechtsprechung - nicht allein schematisch auf die durchschnittlichen Fremdspenden je Veranlagungszeitraum abgestellt werden. Geboten erscheint vielmehr eine Würdigung ausgehend von einem längerfristigen Beurteilungszeitraum. Wie die Klin. zutreffend hervorhebt, lässt der Gesetzgeber mit der Regelung zu den sog. Großspenden in § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 3, 4 KStG erkennen, dass Spenden nicht allein deshalb ihre Abzugsfähigkeit verlieren sollen, weil in einem Veranlagungszeitraum die beabsichtigten Zuwendun-

gen zu einer einzelnen Großspende gebündelt werden. Allerdings kann es für die Prüfung, ob eine vGA vorliegt, nur auf den Zeitpunkt der Entscheidung der Kapitalgesellschaft über die Zuwendung ankommen. Künftige Fremdspenden können deshalb für die Beurteilung nicht herangezogen werden (vgl. insoweit auch BFH, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237). Hiervon ausgehend sind Spenden an den beherrschenden Gesellschafter regelmäßig insoweit nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, als sie die Fremdspenden in dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr und in den vorhergehenden vier Wirtschaftsjahren nicht übersteigen, falls in den vorhergehenden vier Wirtschaftsjahren keine Spenden an den beherrschenden Gesellschafter erfolgt sind.

Im Streitfall hat die Klin. - wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist - in den Wirtschaftsjahren 1995 bis 1999 insgesamt Fremdspenden i. H. v. 29.000,- DM geleistet und in diesem Zeitraum zugunsten ihrer Gesellschafter lediglich die hier in Rede stehende Zuwendung der Windplastik an die Stadt D im Wirtschaftsjahr 1999 getätigt. Unter diesen Umständen kann von einer vGA bzw. einer anderen Ausschüttung i. S. des § 27 Abs. 3 KStG a. F. nur insoweit ausgegangen werden, wie die Aufwendungen für die Windplastik den Betrag von 29.000,- DM übersteigen.

3.

Die Berechnung der festzusetzenden Körperschaftsteuer 1999 und des gemäß § 47 Abs. 2 KStG a. F. festzustellenden Verlustes nach Maßgabe der Entscheidungsgründe wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.

Die Regelungen zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgen aus § 151 Abs. 3, § 155 FGO i. V. m. §§ 708, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO).

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO zuzulassen, weil den Fragen des Sponsoring unter Berücksichtigung der jüngeren Verwaltungsanweisungen grundsätzliche Bedeutung zukommt und der erkennende Senat im Rahmen der vGA-Prüfung den mittels der sog. Fremdspenden vorzunehmenden Fremdvergleich modifiziert hat.



Winheller Rechtsanwälte

Bettinastr. 30
D-60325 Frankfurt a.M.

Tel.: +49 (0)69 974 61 228
Fax: +49 (0)69 974 61 150

E-Mail: info@winheller.com
Internet: <http://www.winheller.com>

Rechtsanwälte für deutsches & US

- ▶ Nonprofitrecht
- ▶ Medienrecht
- ▶ Kapitalanlegerrecht
- ▶ Wirtschaftsrecht

**Weitere Informationen finden
Sie auf unserer Website**

www.winheller.com

**VORAUS denken,
ZUKUNFT planen →**