

Weber, Stefan

Working Paper

Der Einfluss von Steuern auf Corporate Social Responsibility-Instrumente: Dargestellt am Beispiel von Spenden

arqus Discussion Paper, No. 159

Provided in Cooperation with:

arqus - Working Group in Quantitative Tax Research

Suggested Citation: Weber, Stefan (2014) : Der Einfluss von Steuern auf Corporate Social Responsibility-Instrumente: Dargestellt am Beispiel von Spenden, arqus Discussion Paper, No. 159, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/96244>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
Quantitative Research in Taxation – Discussion Papers

Stefan Weber

**Der Einfluss von Steuern auf Corporate
Social Responsibility-Instrumente –
dargestellt am Beispiel von Spenden**

arqus Discussion Paper No. 159

April 2014

www.arqus.info

ISSN 1861-8944

Der Einfluss von Steuern auf Corporate Social Responsibility-Instrumente - dargestellt am Beispiel von Spenden

STEFAN WEBER, M.Sc., Universität Tübingen

I. Problemstellung.....	1
II. Steuerrechtliche Qualifikation der Zuwendungsarten.....	3
III. Analytische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Zuwendungsarten.....	10
IV. Numerische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Zuwendungsarten.....	19
V. Schlussbetrachtung.....	21
Literaturverzeichnis.....	22

I. Problemstellung

Die erstmalige theoretische Auseinandersetzung mit dem Begriff der Corporate Social Responsibility¹ kann auf die Mitte des vergangenen Jahrhunderts datiert² und als Ausgangspunkt einer umfangreichen und bis heute kontrovers geführten akademischen Diskussion betrachtet werden.³ Wenngleich Vielfalt und Umfang der Literatur zur CSR in den vergangenen Jahren stark zugenommen haben⁴, ist die Integration von Steuern in das CSR-Konzept bislang nicht vollzogen worden.⁵ Als sich die weltweit tätigen US-amerikanischen Konzerne Starbucks und Google, die ihr CSR-Engagement gegenüber potentiellen Kunden besonders intensiv kommunizieren, im Jahr 2012 wegen ihrer

¹ Corporate Social Responsibility (CSR) ist ein Begriff der Unternehmenspraxis, der weder in Steuergesetzen, noch in Verlautbarungen der Finanzverwaltung Verwendung findet. Offizielle Definitionen der UNCTAD (1999) und der Europäischen Kommission (2011) umschreiben CSR mit „[...] how business enterprises relate to, and impact upon, a society’s needs and goals“ bzw. als „[...] die Verantwortung von Unternehmen für ihre Auswirkungen auf die Gesellschaft.“ Beide Definitionen machen deutlich, dass CSR kein rechtlich kategorisierter Terminus ist, der durch Angabe seiner Merkmale eindeutig definierbar wäre. Die Erscheinungsformen bzw. Instrumente der CSR sind vielfältig und werden in der Unternehmenspraxis im Zeitablauf variiert. Carroll (1979) nimmt mit seinem bekannten Vier-Stufen-Modell den Versuch einer Systematisierung der empirisch beobachtbaren Erscheinungsformen der CSR vor, indem er neben der philanthropischen Verantwortung den ökonomischen, gesetzlichen und ethischen Verantwortungsbereich von Unternehmen benennt. Quazi/O’Brien (2000) modifizieren die Arbeit Carrolls, indem sie ein zweidimensionales Modell vorstellen und so neben der philanthropischen Sichtweise der CSR noch eine ökonomische, sozialökonomische und moderne Dimension hinzufügen. Eine für Zwecke des vorliegenden Beitrags vorgenommene empirische Untersuchung zu den Erscheinungsformen der CSR auf Grundlage aller CSR-Berichte der DAX-30-Unternehmen für das Jahr 2012 zeigt, dass in ca. 93% aller CSR-Berichte der Einsatz des CSR-Instruments Spende ausdrücklich genannt wird. In der betrieblichen Praxis ist das Spendenwesen somit offenbar ein empirisch bedeutsames CSR-Instrument.

² Vgl. Bowen (1953), S. 5.

³ Zu den prominentesten Diskutanten sind ablehnend Milton Friedman (1970), S. 32 und Jensen/Meckling (1990), S. 17 sowie befürwortend Freeman (1984), S. 3 und Carroll (1979), S. 497 zu zählen.

⁴ Vgl. beispielhaft Reinhardt et al. (2008); Benabou/Tirole (2010); Baron et al. (2011); Kitzmueller/Shimshack (2012); Wu/Shen (2013).

⁵ Vgl. Desai/Dharmapala (2006), o.S. sowie Sikka (2010), S. 153.

Steuervermeidungspraktiken⁶ erheblicher Kritik ausgesetzt sahen, wurden diese Unternehmen vom Vorwurf fehlender Steuerverantwortung innerhalb der CSR-Aktivitäten unvorbereitet getroffen, was die in der Folge öffentlichkeitswirksam mitgeteilte, freiwillige Steuerzahlung von Starbucks an den britischen Fiskus belegt.⁷

Neben der Klärung des bislang offenen Problems, ob die Steuerverantwortung der CSR zuzurechnen ist, die als freiwillige Versorgung der Zivilgesellschaft mit öffentlichen Gütern betrachtet werden kann⁸, wird bei der steuerrechtlichen Qualifikation der einzelnen CSR-Instrumente deutlich, dass CSR und Unternehmensbesteuerung voneinander abhängig sind, da die Anwendung der CSR-Instrumente selbst bei den Unternehmen zu ertrag- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen führt, die ceteris paribus dazu geeignet sein können, die Höhe der vom betreffenden Unternehmen geschuldeten Steuer zu beeinflussen.

In der deutschsprachigen Literatur hat Hüttemann erstmals auf diesen, sich durch die steuerrechtliche Behandlung der CSR-Instrumente ergebenden Zusammenhang hingewiesen und einen Überblick der ertragsteuerlichen Qualifikation der durch CSR-Maßnahmen verursachten (Mehr-)Aufwendungen vorgelegt.⁹ In den steuerlichen Vorschriften zu gemeinnützigen Spenden wird der Zusammenhang zwischen CSR-Aktivitäten und der damit verbundenen Möglichkeit zur Reduzierung der Steuerbelastung besonders evident, was zugleich die Intention des Gesetzgebers erkennen lässt, über das Steuerrecht eine Stimulation des privaten Altruismus zu erreichen.¹⁰

Die Funktionsfähigkeit dieser steuerlichen Anreizsetzung hat Feldstein bereits 1975 für die USA empirisch nachgewiesen, indem er untersucht, wie das private Spendenvolumen auf die Abziehbarkeit des Spendenaufwands reagiert.¹¹ Spätere empirische Untersuchungen von Feldstein/Clotfelter¹², Clotfelter (1980)¹³ und Clotfelter (1988)¹⁴ bestätigen die Reagibilität altruistischer Zuwendungen auf die Höhe des Spendenaufwands nach Berücksichtigung seiner ertragsteuerlichen Behandlung. Yermack hat die bestehende empirische Literatur ergänzt und aktualisiert, indem er zeigt, dass Steuerpflichtige zur Maximierung des mit einer Zuwendung verbundenen privaten Steuervorteils dazu bereit sind, Freiheitsgrade im amerikanischen Spendenabzugsrecht steuerlastmindernd zu nutzen.¹⁵

In der Literatur bisher nicht diskutiert wurde die Möglichkeit, dass die Spenden betreffenden steuerlichen Regelungen dazu geeignet sein können, die CSR-Entscheidung von Unternehmen zu

⁶ Vgl. Pinkernell (2012), S. 369.

⁷ <http://www.zeit.de/wirtschaft/2012-12/starbucks-uk>

⁸ Vgl. Besley/Ghatak (2007).

⁹ Vgl. Hüttemann (2009a), S. 405 sowie Hüttemann (2009b), S. 774.

¹⁰ Vgl. Tipke/Lang (2013), S. 1042.

¹¹ Vgl. Feldstein (1975), S. 81.

¹² Vgl. Feldstein/Clotfelter (1976), S. 1.

¹³ Vgl. Clotfelter (1980), S. 319.

¹⁴ Vgl. Clotfelter (1988), S. 663.

¹⁵ Vgl. Yermack (2009), S. 107.

beeinflussen, sofern sich die ertrag- und umsatzsteuerlichen Be- bzw. Entlastungen innerhalb des CSR-Instruments Spende z.B. in Abhängigkeit von der gewählten Zuwendungsart unterscheiden. Der vorliegende Beitrag erweitert vor diesem Hintergrund die bestehende Literatur, indem er auf der Grundlage detaillierter ertrag- und umsatzsteuerrechtlicher Regelungen, die auch die jüngsten, mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts verbundenen Neuerungen berücksichtigt,¹⁶ für das CSR-Instrument Spende analytisch und numerisch die in Abhängigkeit von Zuwendungsart und Wertschöpfungstypus des zuwendenden Unternehmens nach allen ertrag- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen beim Eigner einer spendenden Kapitalgesellschaft verbleibenden Kosten ermittelt.

Es wird damit am Beispiel der Spende untersucht, in welchem Umfang der Einsatz von CSR-Instrumenten selbst den Umfang der Steuerzahlung einer Kapitalgesellschaft beeinflusst, indem die Beteiligung der Öffentlichkeit am CSR-Aufwand von Unternehmen festgestellt wird. Im Rahmen des vorliegenden Beitrags wird darüber hinaus erstmals gezeigt, dass die Wahl des Wertansatzes beim sog. Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG unter der Annahme einer vollständigen Abzugsfähigkeit im Veranlagungszeitraum der Zuwendung für die Höhe der durch die Spende dem Eigner einer Kapitalgesellschaft entstehenden Kosten irrelevant ist.

Die Untersuchung gelangt zu dem Ergebnis, dass die in Deutschland derzeit geltenden gesetzlichen Regelungen eine steuerliche Ungleichbehandlung der denkbaren Zuwendungsarten einer Spende implizieren. Im Fall einer Sachzuwendung resultiert bei Unternehmen die Vorleistungen beziehen eine in der Literatur bisher nicht dargestellte definitive Umsatzsteuerbelastung, welche die vom Eigner einer Kapitalgesellschaft zu tragenden Kosten der Spende erhöht; wegen der Erfolgswirksamkeit der Umsatzsteuer werden niedrig besteuerte Anteilseignerklientele überproportional belastet, was Einfluss auf die Anlageentscheidung potentieller Eigenkapitalgeber haben kann.

II. Steuerrechtliche Qualifikation der Zuwendungsarten

1. Ertragsteuerliche Qualifikation der Zuwendungsarten

Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind auch juristische Personen abzugsberechtigte Spender. Der in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG verwendete Begriff der Zuwendung erfordert hierzu eine Wertabgabe aus dem Vermögen der steuerpflichtigen Körperschaft.¹⁷ Sofern die Zuwendung die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bis 7 KStG erfüllt, ist sie grundsätzlich geeignet, die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage der spendenden Kapitalgesellschaft im Rahmen der geltenden Abzugshöchstgrenzen zu mindern.

¹⁶ Vgl. BGBl. I 2013, S. 556.

¹⁷ Vgl. BFH v. 24.9.1985, IX R 8/81, BStBl. II 1986, S. 726.

Der als Spende maximal abzugsfähige Betrag wird in § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG mittels zweier Höchstgrenzen normiert, die in einem Alternativverhältnis zueinander stehen, wobei die Finanzverwaltung von Amts wegen eine Günstigerprüfung durchführt und dabei den jeweils höheren Höchstbetrag der Berechnung des Abzugs nach § 9 Abs.1 Nr.2 KStG zu Grunde legt.¹⁸

Der erste der beiden Höchstabzugsbeträge (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a KStG) beziffert den Spendenhöchstbetrag für Körperschaften mit 20 % des steuerlichen Gewinns.¹⁹ Im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung werden Spenden als Aufwand qualifiziert der als solcher den handelsbilanziellen Gewinn reduziert. Der nach handelsrechtlichen Maßstäben ermittelte Gewinn stellt aufgrund des in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verankerten Maßgeblichkeitsprinzips nach Anpassungen an steuerrechtliche Besonderheiten bei Ansatz und Bewertung zugleich grundsätzlich den steuerlichen Gewinn bzw. Verlust dar. Abzugsverbote von Aufwendungen, die das steuerrechtliche Einkommen nicht mindern bzw. von Erträgen, die nach steuerrechtlichen Normen das Einkommen nicht erhöhen dürfen, machen eine Korrektur des steuerbilanziellen Ergebnisses mittels außerbilanzieller Hinzu- und Abrechnungen erforderlich.²⁰ Bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage sind an dieser Stelle auch die geleisteten Spenden dem Steuerbilanzgewinn wieder hinzuzurechnen, da andernfalls die geleisteten Spenden den Höchstbetrag ihrer eigenen Abzugsfähigkeit mindern würden.²¹ Die Anwendung dieses von der Finanzverwaltung in R 29 Abs. 1 Satz 2 KStR dargelegten Schemas führt zum steuerlichen Gewinn i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG, der bei den buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften die Bemessungsgrundlage für den Spendenabzug darstellt. Für den Fall, dass ein Wirtschaftsgut im Rahmen einer Sachspende einer gemeinnützigen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) zugewendet wird, ist zu berücksichtigen, dass bei Nichtanwendung des Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG im Jahr der Zuwendung eine Aufdeckung der im betreffenden Wirtschaftsgut ggf. enthaltenen stillen Reserven erfolgt. Die so aufgedeckten stillen Reserven werden folglich Bestandteil des steuerlichen Gewinns, so dass sich damit die Bemessungsgrundlage für die Höchstgrenze des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a KStG im Veranlagungszeitraum der Zuwendung erhöht.

Die alternative Abzugshöchstgrenze des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchstabe b KStG lässt den Spendenabzug in Höhe von 4‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter zu.²² Die in § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchstabe b KStG

¹⁸ Vgl. Hofmeister (2013), KStG, § 9 KStG Rn. 106.

¹⁹ Mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007, BStBl. I 2007, S. 815, wurde die Abzugshöchstgrenze von 5% bzw. 10% auf einheitlich 20% angehoben.

²⁰ Vgl. R 29 Abs. 1 Satz 2 KStR.

²¹ Vgl. Drüen/Grundmann (2005), S. 334.

²² Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 wurde auch dieser Abzugshöchstbetrag von 2‰ auf 4‰ angehoben.

verwendete Maßgröße „gesamte Umsätze“ orientiert sich am umsatzsteuerrechtlichen Terminus und umfasst daher alle steuerpflichtigen, steuerfreien und nicht steuerbaren Umsätze.²³ Die Summe der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchstabe b KStG ist inhaltlich mit dem gleichlautenden handelsrechtlichen Begriff des § 275 Abs. 2 Nr. 6 Buchstabe a HGB deckungsgleich und meint sämtliche Kosten, die der Steuerpflichtige im Kalenderjahr für seine Arbeitnehmer, Geschäftsführer bzw. Vorstände aufwendet.²⁴ Neben Löhnen und Gehältern im steuerrechtlichen Sinn, sind somit bei der Ermittlung des Höchstabzugsbetrags insbesondere auch Lohn- und Gehaltsrückstellungen, Zulagen sowie Erfolgs- und Gewinnbeteiligungen zu berücksichtigen.²⁵

Bezüglich der Höhe der Bemessungsgrundlage des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b KStG ist auf eine ebenfalls bei Sachspenden auftretende Besonderheit hinzuweisen: Im Rahmen einer Sachspende wird der umsatzsteuerpflichtige Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG verwirklicht,²⁶ der die Bemessungsgrundlage der Höchstgrenze des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b KStG unabhängig von der Ausübung des Bewertungswahlrechts des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG im Veranlagungszeitraum der Zuwendung erhöht, was bei der analytischen Ermittlung der Netto-Kosten einer Sachspende zu berücksichtigen ist. Im Jahr 2007 ist mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements²⁷ in § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 KStG ein zeitlich unbegrenzter Vortrag für Spendenbeträge kodifiziert worden, die aufgrund der Existenz der oben erläuterten Höchstbeträge nicht im Veranlagungszeitraum der Zuwendung abgezogen werden dürfen.

Zuwendungen an steuerbegünstigte Zuwendungsempfänger wirken sich auch im Rahmen der GewSt steuerlastmindernd aus. Als einschlägige Rechtsvorschrift ist hier § 9 Nr. 5 GewStG zu nennen, der inhaltlich - insbesondere was den Begriff der Zuwendung und die Höchstabzugsgrenzen betrifft - weitgehend der Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG entspricht. Zur Gewährleistung der steuerlichen Gleichbehandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften, werden bei Körperschaften die Zuwendungen, die nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG den steuerlichen Gewinn gemindert haben, zunächst dem Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 9 GewStG wieder hinzugerechnet, bevor die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 5 GewStG greift.

²³ Vgl. BFH v. 4.2.1970, I R 69/68, BStBl. II 1970, S. 349, bestätigt durch BFH v. 4.12.1996, I R 151/93, BStBl. II 1997, S. 327.

²⁴ Vgl. Hüttemann (2012), S. 700.

²⁵ *ibidem*.

²⁶ Vgl. Jachmann/Thiesen (2002), S. 355.

²⁷ Vgl. BGBl. I 2007, S. 2332.

Das Gesetz unterscheidet hinsichtlich der Zuwendungsart zwischen Geld- und Sachspenden.²⁸ Neben Geldspenden ist somit auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern oder sonstigen geldwerten Vorteilen grundsätzlich steuerlich begünstigt.²⁹ Da die Spendenleistung für Zwecke der Steuerdeklaration ebenfalls in einem Geldbetrag ausgewiesen werden muss, bedarf es zunächst einer Bewertungsvorschrift. Die für die zuwendende Kapitalgesellschaft einschlägige Norm findet sich dabei durch den Verweis des § 9 Abs. 2 Satz 3 KStG in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und 4 EStG. Bei Anwendung der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze kommt es bei einer unentgeltlichen Zuwendung eines Wirtschaftsguts durch eine Kapitalgesellschaft zur Besteuerung stiller Reserven, da das betreffende Wirtschaftsgut zu betriebsfremden Zwecken entnommen wird.³⁰ Die durch die Aufdeckung der stillen Reserven bedingte Steuerbelastung kann durch die Möglichkeit des ertragsteuerlichen Spendenabzugs grundsätzlich ausgeglichen werden. Zu beachten ist jedoch, dass die den ertragsteuerlich wirksam werdenden Spendenabzug begrenzenden Höchstbeträge nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dazu führen können, dass die durch die Besteuerung der stillen Reserven entstehende Steuerbelastung die durch den ertragsteuerlichen Spendenabzug bedingte Steuerentlastung nach Maßgabe des Barwertes übersteigt was zur Folge hat, dass die vom Eigner der Kapitalgesellschaft zu tragenden Netto-Aufwendungen steigen. Um diesen, die Attraktivität von Sachspenden reduzierenden Effekt zu eliminieren, hat der Gesetzgeber mit dem sog. Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 und 5 EStG eine Billigkeitsregelung geschaffen, die durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements aus dem Jahr 2007 auch auf Sachzuwendungen für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke sowie auf Sachzuwendungen an jPdöR ausgedehnt worden ist.³¹ Das Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 und 5 EStG sieht vor, dass ein Wirtschaftsgut, wenn es unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaft unentgeltlich zugewendet wird, mit seinem Buchwert angesetzt werden darf. Dabei ist der von der steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft gewählte Wertansatz auch für die Bewertung der Sachzuwendung im Rahmen des Spendenabzugs maßgebend, so dass die Wahl des Buchwertansatzes eine Reduzierung des künftigen Spendenabzugsvolumens bewirken kann.³² Mit dem am 28.3.2013 verkündeten und rückwirkend mit Wirkung zum 1.1.2013 in Kraft getretenen Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts³³ erfuhr die bisher in R 10b.1 Abs. 1 Satz 4 EStR veröffentlichte Verwaltungspraxis, der zufolge bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe auch die auf die Entnahme entfallende Umsatzsteuer zu

²⁸ Sog. Aufwandsspenden sollen aufgrund ihres Charakters als abgekürzte Geldspenden im Rahmen des vorliegenden Aufsatzes nicht näher behandelt werden.

²⁹ Vgl. Wallenhorst/Halaczinsky (2009), S. 279.

³⁰ Vgl. Hüttemann (2012), S. 715.

³¹ Vgl. Hüttemann (2008), S. 1590.

³² *ibidem*

³³ Vgl. BGBl. I 2013, S. 556.

berücksichtigen ist, mit der Neufassung des § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG eine Aufwertung.³⁴ Die einschlägige gewerbsteuerliche Vorschrift des § 9 Nr. 5 Satz 12 GewStG n.F. wurde ebenfalls entsprechend überarbeitet, wohingegen § 9 KStG diesbezüglich nicht ergänzt wurde, so dass hier die in § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. normierte Neuregelung analog anzuwenden ist.³⁵

2. Umsatzsteuerliche Qualifikation der Zuwendungsarten

Der Definition des BFH zufolge, sind Spenden „Zuwendungen, die zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke freiwillig oder aufgrund 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.“³⁶ Die Unentgeltlichkeit ist demnach ein Merkmal der ertragsteuerlich abziehbaren Spende. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG liegt ein umsatzsteuerbarer Tatbestand hingegen dann vor, wenn ein Unternehmer Lieferungen und sonstige Leistungen im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht findet mangels einer Leistung des Zuwendungsempfängers kein Leistungsaustausch statt. Die Entgegennahme von Spenden löst somit bei der Empfängerkörperschaft keine Umsatzsteuerpflicht aus.³⁷

Bei der zuwendenden Kapitalgesellschaft hingegen kann eine Spende auch umsatzsteuerliche Konsequenzen haben: Die Zuwendung eines Wirtschaftsguts aus ihrem Betriebsvermögen (Sachspende) wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Insoweit, wie für den gespendeten Gegenstand der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde, entsteht eine Umsatzsteuerpflicht gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG deren Bemessungsgrundlage in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG normiert ist. Demzufolge ist der Wiederbeschaffungswert (Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten) des zugewendeten Gegenstands bzw. dessen Selbstkosten heranzuziehen.³⁸ Eine teilweise Entlastung von dieser definitiven Umsatzsteuerbelastung erfährt der Eigner der zuwendenden Kapitalgesellschaft durch die oben erläuterte und mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 28.3.2013³⁹ gesetzlich normierte Regelung, der zufolge bei der Zuwendung von Wirtschaftsgütern, die unmittelbar aus dem Betriebsvermögen entnommen werden, bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG auch die auf die Gegenstandsentnahme entfallende USt zu berücksichtigen ist.⁴⁰

Es gilt zu untersuchen, welche Implikationen die Qualifikation der Zuwendung des Gegenstands als zu unternehmensfremden Zwecken entnommene steuerpflichtige Gegenstandsentnahme i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG hat, wenn unterschiedliche Wertschöpfungstiefen des zuwendenden Unternehmens

³⁴ Vgl. Krebbers (2013), S. 2075.

³⁵ Vgl. Schauhoff / Kirchhain (2013), S. 310.

³⁶ BFH v. 25.11.1987, I R 126/85, BStBl. II 1988, S. 220.

³⁷ Vgl. Hüttemann (2012), S. 715.

³⁸ Vgl. Hüttemann (2012), S. 715.

³⁹ Vgl. BGBl. I 2013, S. 556.

⁴⁰ Vgl. Hüttemann (2013), S. 774.

am betreffenden Gegenstand berücksichtigt werden. Um die Rاندlösungen möglicher Wertschöpfungstiefen des zuwendenden Unternehmens im Rahmen der Untersuchung zu berücksichtigen, soll folgende Typisierung hinsichtlich des Umfangs der vom zuwendenden Unternehmen bezogenen Vorleistungen vorgenommen werden:

Wertschöpfungstypus 1:

Bezieht das zuwendende Unternehmen bei der Erstellung des zugewendeten Gegenstands keinerlei Vorleistungen, und erbringt es somit 100% der Wertschöpfung selbst, so entsteht insoweit mangels vorgelagerter steuerbarer Umsätze weder eine Umsatzsteuerpflicht, noch ein Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer. Dieser Fall soll im Folgenden als Wertschöpfungstypus 1 bezeichnet werden.

Wertschöpfungstypus 2:

Wird die Wertschöpfung der dem Zuwendungsempfänger überlassenen Sache auf einer oder mehreren vorgelagerten Produktionsstufen erbracht, so erhält das zuwendende Unternehmen Eingangsrechnungen seiner Zulieferer. Da die Leistungen durch die vorgelagerten Produktionsstufen einen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz darstellen, schuldet die betrachtete Kapitalgesellschaft USt. Aufgrund der Tatsache, dass im Rahmen des in Deutschland zur Anwendung kommenden Allphasen-Netto-Umsatzsteuer-Systems im Ergebnis lediglich die von jeder Stufe erwirtschaftete Wertschöpfung besteuert wird, ist das spendende Unternehmen bezüglich der durch den Bezug der Vorleistungen entstandenen Umsatzsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt. Für Zwecke der vorliegenden Untersuchung soll, wenn vom Wertschöpfungstypus 2 die Rede ist, von einer Wertschöpfung auf Ebene des Spenders im Umfang von 0% der Anschaffungskosten ausgegangen werden. Da die dem Zuwendungsempfänger überlassene Sache vom Spender als Fremdprodukt erworben wird, tritt bei der Zuwendung der eingekauften Sache an die geförderte Institution gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG eine Umsatzsteuerbelastung auf, deren Bemessungsgrundlage in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 UStG normiert ist.

Die Zuwendung eines Gegenstands im Rahmen einer Sachspende ist bei der Empfängerkörperschaft als Sachleistung für gemeinnützige oder hoheitliche Zwecke ohne die Pflicht zur Erbringung einer Gegenleistung zu werten. Da die Zuwendung demzufolge nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgt, handelt es sich auf Seiten der spendenden Kapitalgesellschaft um eine steuerpflichtige andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands für Zwecke des Unternehmens i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG. Die Fertigungstiefe der spendenden Kapitalgesellschaft an der zugewendeten Sache beeinflusst dann die Höhe der bei ihm definitiv werdenden Umsatzsteuerbelastung:

Wertschöpfungstypus 1:

Bezieht das spendende Unternehmen bei der Fertigung der der geförderten Institution überlassenen Sache keinerlei Vorleistungen, so besteht keine Leistungsbeziehung zu vorgelagerten Wertschöpfungsstufen und damit weder eine Umsatzsteuerpflicht, noch ein daraus resultierender

Vorsteuererstattungsanspruch. Wendet die betrachtete Kapitalgesellschaft die vollständig selbst erstellte Sache der geförderten Institution zu, so handelt es sich um eine steuerpflichtige andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands für Zwecke des Unternehmens i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG. Die Umsatzsteuerpflicht entsteht dabei in der Höhe, in der bei Anschaffung von Vorleistungen der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde. Da die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs beim Wertschöpfungstypus 1 mangels bezogener Vorleistungen entfällt, beträgt die Umsatzsteuerbelastung aus dem Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG für diesen Wertschöpfungstypus gerade null.

Wertschöpfungstypus 2:

Beträgt die Fertigungstiefe der zuwendenden Kapitalgesellschaft an der gespendeten Sache 0%, handelt es sich bei der dem Zuwendungsempfänger überlassenen Sache also um eine von Dritten bezogene Handelsware, so ist von der betreffenden Kapitalgesellschaft nach der Transaktion mit dem Zulieferer und der dabei entstandenen Umsatzsteuerzahlung eine Vorsteuererstattung in Höhe von $Umsatzsteuersatz \cdot Netto - Einkaufspreis$ geltend gemacht worden. Leitet die spendende Kapitalgesellschaft die so erworbene Sache an den Zuwendungsempfänger weiter, so tritt hier eine Umsatzsteuerpflicht als unentgeltliche Gegenstandsentnahme i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG auf. Der Umfang dieser Umsatzsteuerpflicht entspricht der nach dem Bezug der Handelsware erstatteten Vorsteuer und damit nach derzeit gültigem Recht 19% des Entnahmewerts. Diese die Netto-Spenden-Aufwendungen erhöhende Umsatzsteuerbelastung wird auch in diesem Fall durch den mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts im Jahr 2013 neu formulierten § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG i.V.m. der Generalverweisnorm des § 8 Abs. 1 KStG, reduziert.

Tätigt eine Kapitalgesellschaft, die bei der Herstellung des von ihr zugewendeten Gegenstands Vorleistungen bezieht, eine Sachspende, so wird bei ihr eine Umsatzsteuerbelastung realisiert, die grundsätzlich von ihren Eignern wirtschaftlich zu tragen ist. Betrachtet man vergleichend den Fall, in dem statt einer Sach- eine Geldleistung erbracht wird, so wird das spendende Unternehmen dort von keiner Umsatzsteuerbelastung getroffen, da die Zahlung eines Geldbetrags den Tatbestand einer unentgeltlichen Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG nicht erfüllt.

Bereits die steuerrechtliche Qualifikation der Zuwendungsarten generiert ein in den wissenschaftlichen Arbeiten zur Spende bisher nicht vorgestelltes Untersuchungsergebnis: Die Zuwendung von Sachen durch einen Vorleistungen beziehenden Spender wird im Unterschied zur Geldzuwendung mit einer für den Eigner definitiven Umsatzsteuerbelastung versehen. Der Umfang dieser Belastung und die Höhe der vom Gesetzgeber mit der Neufassung des § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG intendierten Entlastungswirkung wird nachfolgend im Rahmen der analytischen Untersuchung ermittelt.

III. Analytische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Zuwendungsarten

Nachfolgend sollen die durch die Spende vom Eigner einer Kapitalgesellschaft zu tragenden Netto-Aufwendungen, die zugleich dessen durch die Spende verursachte Kosten darstellen, in Abhängigkeit von der Zuwendungsart ermittelt werden. Hierzu wird das Szenario der ertragsteuerlichen Vollabzugsfähigkeit des Spendenaufwands im Veranlagungszeitraum der Zuwendung als Annahme zugrunde gelegt. Begründet werden kann dieses Vorgehen damit, dass die gewonnenen Untersuchungsergebnisse andernfalls von einer Vielzahl von Parametern abhängig wären, was der Generierung allgemeingültiger Untersuchungsergebnisse entgegenstehen würde. Aufbauend auf diesen Erkenntnissen werden Aussagen über die ökonomische Vorteilhaftigkeit der einzelnen Zuwendungsarten getroffen.

Gegenstand dieses Abschnitts ist die analytische Ermittlung allgemeingültiger Befunde zu dem für die Zuwendungsarten Geld- bzw. Sachleistung vom Eigner der zuwendenden Kapitalgesellschaft nach Steuern zu tragenden Spendenaufwand. Der Untersuchung liegt die Annahme zu Grunde, dass die spendenbedingte Steuerersparnis an die Anteilseigner ausgeschüttet wird. Im Rahmen der Untersuchung beider Zuwendungsarten werden im Fall der Sachspende beide Möglichkeiten der Wahlrechtsausübung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG (Buchwert und Teilwert) sowie die oben definierten Wertschöpfungstypen berücksichtigt.

1. Analytische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Geldzuwendung

Die Kapitalgesellschaft erzielt aufgrund ihrer Leistungsbeziehungen Zahlungsüberschüsse, die für die Ermittlung von Steuerbemessungsgrundlagen und der Ausschüttungsbemessung zu buchhalterischen Erträgen und Aufwendungen transformiert werden. Die Zuwendung eines Geldbetrags G an eine gemeinnützige oder öffentliche Empfängerkörperschaft, ohne eine damit verbundene Einnahmenerwartung, stellt eine Ergebnisverwendung von auf der Unternehmensebene bereits versteuertem Einkommen dar. Die Unterlassenalternative dieser freigebigen Zuwendung ist somit die Ausschüttung des periodisierten Einzahlungsüberschusses, die beim Kapitaleigner zu einem konsumfähigen Zahlungsstrom in Höhe von $G \cdot (1 - s_d)$ führt, wobei s_d der auf die Ausschüttung anzuwendende Steuersatz ist. Der dem Eigner vor Berücksichtigung weiterer ertragsteuerlicher Rechtsregeln zur Abziehbarkeit von Spendenaufwendungen so entstehende Ausschüttungsverzicht wird im Folgenden mit $D_B = G \cdot (1 - s_d)$ bezeichnet.

Mit den Abzugsregelungen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 10b EStG hat der Gesetzgeber Normen geschaffen, die steuerliche Anreize zur Erhöhung des Spendenaufkommens setzen sollen, indem die getätigten Spendenzahlungen die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage mindern dürfen. Die steuerlichen Wirkungen dieser Anreizsetzung auf die Höhe des Ausschüttungsverzichts des Eigenkapitalgebers ist Gegenstand der folgenden Ausführungen zur ökonomischen

Vorteilhaftigkeit von Spenden in Form von Geldzuwendungen. Bei einer vom zuwendenden Unternehmen an die gemeinnützige Institution oder die jPdöR erbrachten Geldleistung handelt es sich um eine unentgeltliche d.h. freigebige Zuwendung. Ein Leistungsaustausch i.S.d. UStG kann bei dieser Zuwendungsart demnach folglich grundsätzlich nicht vorliegen.

Der der Empfängerkörperschaft zugewendete Geldbetrag G verringert die an den Eigner fließende Ausschüttung und die Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsbesteuerung. Es ergibt sich damit vor Berücksichtigung der spendenbedingten ertragsteuerlichen Entlastungen als durch die unentgeltliche Zuwendung bedingter Ausschüttungsverzicht:

$$D_B = G \cdot (1 - s_d) \quad (1)$$

Die der Kapitalgesellschaft durch den Spendenabzug entstehenden abzugsfähigen Ausgaben verringern ihre ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage. Die so ersparte Zahlung von KSt (s_{kn}) und GewSt (s_{ge}) erhöht wiederum den ausschüttungsfähigen Betrag und unterliegt beim Eigner der ESt mit dem Satz s_d :

$$D_N = G - G \cdot [(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) + s_d] \quad (2)$$

bzw. umgeformt:

$$D_N = G \cdot (1 - s_{kn} - s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \quad (3)$$

Der durch eine Spende innerhalb der Höchstgrenzen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG verursachte Ausschüttungsverzicht der Eigner beträgt somit nach Steuern:

$$D_N = G \cdot (1 - s_{kn} - s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \quad (4)$$

mit $G \leq \text{Max}(\frac{20}{100} \cdot \text{stpfl. Gewinn}; \frac{4}{1000} \cdot (\text{Umsatz} + \text{Lohn} - \text{und Gehaltssumme}))$

2. Analytische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Sachzuwendung

Umsatz- und ertragsteuerliche Besonderheiten der Zuwendungsart „Sachzuwendung“

Wendet die spendende Kapitalgesellschaft der Empfängerkörperschaft eine Sache zu, so sind sowohl umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich Besonderheiten gegenüber einer Geldzuwendung festzustellen. Umsatzsteuerlich ist zu berücksichtigen, dass die Fertigungstiefe der Kapitalgesellschaft an der zugewendeten Sache den Umfang der bei ihr definitiv werdenden Umsatzsteuerbelastung bestimmt, so dass der Anteil der Eigenfertigung an der gespendeten Sache als Determinante der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Zuwendungsart Sachzuwendung gesehen werden muss. Ertragsteuerlich muss bei der Ermittlung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Tatsache Rechnung getragen werden, dass nach der Neufassung des § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG⁴¹ bei Sachspenden auch die,

⁴¹ Vgl. § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG n.F.; BGBl. I 2013, S. 556.

auf die Entnahme entfallende Umsatzsteuer bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe zu berücksichtigen ist. Damit ist evident, dass die Fertigungstiefe des spendenden Unternehmens an der zugewendeten Sache auch indirekt Einfluss auf die ertragsteuerlichen Wirkungen nimmt: Sofern die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der zugewendeten Sache die ertragsteuerlichen Höchstabzugsgrenzen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG wertmäßig nicht erreichen bzw. überschreiten, geht von der neugefassten Norm des § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG für den Eigner der spendenden Kapitalgesellschaft eine unmittelbar entlastende Wirkung aus. Überschreiten die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der zugewendeten Sache hingegen die beschriebenen Höchstabzugsgrenzen, so wirkt sich die von § 10b Abs. 3 Satz 2 intendierte Entlastung von der Umsatzsteuer nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG lediglich nach Maßgabe ihres Barwerts im Rahmen des Spendenvortrags des § 9 Abs. 1 Satz 9 KStG aus.

Das Bewertungsproblem, das bei einer Sachspende im Unterschied zur Geldspende für ertragsteuerliche Zwecke auftritt, besitzt in zweifacher Hinsicht Relevanz für die Steuerbelastung des Eigners der zuwendenden Kapitalgesellschaft: Die Zuwendung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen führt grundsätzlich zu einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG, welche zum Teilwert zu bewerten ist. Der aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultierenden Steuerlast im Zeitpunkt der Entnahme steht ein höherer Spendenabzugsbetrag gegenüber. Der Vorteil dieses höheren Spendenwerts kann bei Überschreiten der körperschaftsteuerlichen Höchstabzugsbeträge für Spenden relativiert werden indem er sich lediglich nach Maßgabe seines Barwerts zu Gunsten des steuerpflichtigen Unternehmens auswirkt.

Um die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern auf steuerbefreite Körperschaften im Rahmen von Sachspenden nicht durch die Besteuerung zu behindern, hat der Gesetzgeber mit dem Buchwertprivileg eine Billigkeitsregelung eingeführt, die der Null-Besteuerung im Entnahmezeitpunkt die Buchwertverknüpfung mit dem ertragsteuerlich in Abzug zu bringenden Spendenwert und damit eine Verringerung des Spendenabzugspotentials gegenüberstellt. Im Fall besonders werthaltiger, bilanziell stark unterbewerteter Wirtschaftsgüter, kann die durch das Buchwertprivileg generierte Steuerersparnis im Zeitpunkt der Zuwendung die durch den Barwert des beim Teilwertansatz entstehenden Step-Ups des Spendenabzugspotentials bedingte Steuerentlastung überkompensieren. Für die nachfolgende analytische Untersuchung der für den Eigner der Kapitalgesellschaft ökonomisch vorteilhaften Ausübung des Bewertungswahlrechts wird die Annahme zugrunde gelegt, dass weder der Buchwert noch der Teilwert der gespendeten Sache die Höchstgrenzen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG überschreiten (Vollabzugsfähigkeit der Sachspende im Veranlagungszeitraum der Zuwendung – Ein-Perioden-Problem).

Herleitung des Brutto-Spendenaufwands bei der Sachzuwendung:

Zur Ermittlung des Spendenaufwands nach Steuern muss zunächst Klarheit herrschen, wie hoch der Brutto-Spendenaufwand der zuwendenden Kapitalgesellschaft im Fall einer Sachzuwendung bei Zugrundelegung einer ökonomischen Betrachtungsweise ist. Zur Herleitung dieser Größe ist es

hilfreich, zunächst die Opportunität der Eigenkapitalgeber, d.h. die den Kapitaleignern durch die Sachzuwendung entgangenen Vorteile zu definieren und in einem zweiten Schritt zu quantifizieren:

Die Sachspende stellt eine Hingabe von Teilen des Sachanlage- oder Sachvorratsvermögens der Kapitalgesellschaft, ohne eine damit verbundene unmittelbare Einnahmenerwartung dar. Als Opportunität dieses Vorgangs kann die Liquidation dieser Vermögensteile durch Absatz am Markt und die Ausschüttung der so frei gewordenen Mittel an die Eigenkapitalgeber bezeichnet werden. Hier soll davon ausgegangen werden, dass die alternative Verwertung des Wirtschaftsguts am Markt im Veranlagungszeitraum der Zuwendung zu dessen Teilwert V_1 erfolgen würde, der unter normalen Marktbedingungen dem gemeinen Wert der Sache entspricht und oberhalb von deren Buchwert V_0 liegt (Annahme: $V_1 > V_0$). Bei dieser Transaktion entsteht auf Unternehmensebene eine Steuerzahlung auf den bei der Markttransaktion realisierten Gewinn bzw. die dabei aufgedeckten stillen Reserven und bei Auskehrung der Einnahmen aus der Veräußerung nach Unternehmenssteuern beim Anteilseigner eine Ausschüttungssteuerbelastung. Unabhängig von der Wahlrechtsausübung erzielt die zur Sachspende alternative Veräußerung des Wirtschaftsguts am Markt nach Steuern somit folgenden Erlös der als Opportunität der Sachspende aus Sicht des Eigners zugleich den Spendenaufwand vor Berücksichtigung ertragsteuerlicher Entlastungen D_B der zuwendenden Kapitalgesellschaft markiert:

$$D_B = [V_1 - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (V_1 - V_0)] \cdot (1 - s_d) \quad (5)$$

Um die Übersichtlichkeit der folgenden Darstellung zu gewährleisten, soll dieser Ausdruck im Weiteren stets mit D_B bezeichnet werden.

2.1 Sachzuwendung - Inanspruchnahme des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG *Wertschöpfungstypus 1:*

Dem zuwendenden Unternehmen vom Wertschöpfungstypus 1 entstehen bei der Produktion der gespendeten Sache Herstellungskosten. Hinsichtlich des Umfangs der in den Herstellungskosten zu berücksichtigenden Herstellungskostenbestandteile gilt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB und R 6.3 EStR eine Einbeziehungspflicht von Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung, Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und Abschreibungen sowie ein Einbeziehungswahlrecht weiterer in R. 6 Abs. 4 EStR aufgeführter Gemeinkosten. Annahmegemäß entfallen beim Wertschöpfungstypus 1 null % der so ermittelten Herstellungskosten auf umsatzsteuerpflichtige, fremdbezogene Güter und Dienstleistungen wie fremdbezogene Fertigteile, Entwürfe, Spezialwerkzeuge etc., womit die Kapitalgesellschaft vom Wertschöpfungstypus 1 eine Fertigungstiefe von 100% erreicht. Es wird davon ausgegangen, dass die gespendete Sache im Veranlagungszeitraum ihrer Herstellung zugewendet wird, so dass die Herstellungskosten zugleich ihrem Buchwert V_0 entsprechen.

Da beim Wertschöpfungstypus 1 somit keinerlei umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung zu vorgelagerten Produktionsstufen besteht, beträgt die Umsatzsteuerschuld wertmäßig folglich dem

Vorsteuererstattungsanspruch aus der Leistungsbeziehung zum Zulieferer und damit hier mangels bezogener Vorleistungen gerade null. Zum besseren Verständnis des Zusammenhangs von Fertigungstiefe und definitiver Umsatzsteuerbelastung des spendenden Unternehmens, die die Ausschüttung an den Eigner mindert, ist die aus dem Tatbestand des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG resultierende, definitive Umsatzsteuerbelastung für Zwecke der formelmäßigen Darstellung für den hier untersuchten Wertschöpfungstypus 1 mit dem Faktor null zu versehen.

$$+ s_u \cdot 0 \cdot V_0 \cdot (1 - s_d)$$

Zunächst wird der Fall der Inanspruchnahme des Buchwertprivilegs betrachtet, das eine erfolgsneutrale Entnahme des Wirtschaftsguts zum Buchwert V_0 ermöglicht. Aufgrund der Buchwertverknüpfung bedingt der bei der Entnahme des Wirtschaftsguts angesetzte Buchwert V_0 zugleich auch die Höhe des Spendenabzugspotentials. Die durch dieses Spendenabzugspotential generierte Ersparnis von KSt und GewSt wird an den Eigner ausgeschüttet. Aufgrund der gesetzlichen Neuregelung des § 10 b Abs. 3 EStG findet die beim Wertschöpfungstypus 1 wertmäßig noch irrelevante definitive Umsatzsteuerbelastung, grundsätzlich auch bei der Berechnung der ertragsteuerlich abziehbaren Spenden-Aufwendungen ihren Niederschlag:

$$-(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_0 + s_u \cdot 0 \cdot V_0)$$

Entspricht die spendende Kapitalgesellschaft hinsichtlich ihrer Fertigungstiefe an der zugewendeten Sache dem Wertschöpfungstypus 1, und kommt das Buchwertprivileg zur Anwendung, so sind von ihrem Eigner Netto-Spenden-Aufwendungen in folgender Höhe zu tragen:

$$D_N = D_B + \underbrace{(s_u \cdot 0 \cdot V_0) \cdot (1 - s_d)}_{\substack{\text{Definitive} \\ \text{Umsatzsteuerbelastung} \\ \text{(hier bei WT 1 noch} \\ \text{null)}}} - \underbrace{(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_0 + s_u \cdot 0 \cdot V_0)}_{\text{Steuerersparnis durch Spendenabzug}} \quad (6)$$

Ausmultiplizieren und Vereinfachen des Ausdrucks führt bei Anwendung des Buchwertprivilegs zu einem Spendenaufwand nach Steuern in Höhe von:

$$D_N = D_B - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_0 \quad (7)$$

Wertschöpfungstypus 2:

Annahmegemäß erreicht die Kapitalgesellschaft vom Wertschöpfungstypus 2 eine Fertigungstiefe von null %. Die aus dem Tatbestand der unentgeltlichen Sachzuwendung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG resultierende Umsatzsteuerschuld entspricht hier dem mit dem Umsatzsteuertarif multiplizierten Buchwert der zugewendeten Sache.

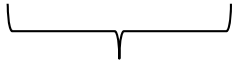

Die bei Ausübung des Buchwertprivilegs inhärente Limitierung des Spendenabzugspotentials auf den Buchwert wird um die beim Wertschöpfungstypus 2 materiell wirksame definitive Umsatzsteuerbelastung unter Berücksichtigung des neugefassten § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG⁴² erhöht. Der ertragsteuerlich abziehbare Spendenaufwand lässt sich somit schreiben als:

$$-(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_0 + s_u \cdot V_0)$$

Evident ist indes, dass für alle auf Ausschüttungen des Eigners lastenden tariflichen Ertragsteuerbelastungen < 100% die durch die umsatzsteuerliche Gegenstandsentnahme bedingte, definitive Steuerbelastung erhalten bleibt.

Die Netto-Spenden-Aufwendungen der zuwendenden Kapitalgesellschaft vom Wertschöpfungstyp 2 betragen folglich:

$$D_N = D_B + (s_u \cdot V_0) \cdot (1 - s_d) - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_0 + s_u \cdot V_0) \quad (8)$$

	
Definitive Umsatz- steuerbelastung	Steuerersparnis durch Spendenabzugspotential erhöht um die definitive Umsatzsteuerbelastung

Bei der Kapitalgesellschaft vom Wertschöpfungstypus 2 entsteht beim Eigner die höchste denkbare definitive Umsatzsteuerbelastung.

2.2. Sachzuwendung - Verzicht auf Inanspruchnahme des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG (Teilwertansatz)

Wertschöpfungstypus 1:

Aufgrund der materiellen Irrelevanz der Umsatzsteuer beim Wertschöpfungstypus 1 und zur besseren Verdeutlichung der ertragsteuerlichen Wirkungen bei der Wahl des Teilwertansatzes soll nachfolgend auf die Darstellung der wertmäßig null betragenden Terme zur Umsatzsteuer verzichtet werden. Wählt die steuerpflichtige Kapitalgesellschaft den Teilwertansatz, so verändern sich die Nettoaufwendungen der Sachspende. Aufgrund des mit der Teilwertverknüpfung verbundenen Step-Ups entsteht nun ein gegenüber dem Buchwertansatz höheres Spendenabzugspotential in Höhe von

$$(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_1$$

welches jedoch durch die Besteuerung der stillen Reserven im Entnahmezeitpunkt erkaufte wird, die die Netto-Aufwendungen der Sachspende in folgendem Umfang erhöht:

⁴² Vgl. § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG n.F.; BGBl. I 2013, S. 556.

$$(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_1 - V_0)$$

Für den Spendenaufwand nach Berücksichtigung aller Steuern ergibt sich bei Verzicht auf die Anwendung des Buchwertprivilegs somit der Ausdruck:

$$D_N = D_B - \underbrace{(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_1}_{\text{Steuerersparnis durch Spendenabzug}} + \underbrace{(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_1 - V_0)}_{\text{Steuerbelastung durch Aufdeckung der stillen Reserven bei Entnahme}} \quad (9)$$

Vereinfachen des Ausdrucks führt zu:

$$D_N = D_B - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_0 \quad (10)$$

Wertschöpfungstypus 2:

Untersucht man nun die auf eine Sachzuwendung einwirkenden steuerlichen Be- und Entlastungen für Kapitalgesellschaften bei einer Fertigungstiefe der Kapitalgesellschaft an der zugewendeten Sache von null %. Es wird auch hier davon ausgegangen, dass die gespendete Sache im Veranlagungszeitraum ihrer Herstellung zugewendet wird, so dass die Anschaffungskosten zugleich ihrem Buchwert V_0 entsprechen. Der Vorsteuererstattungsanspruch, der zugleich den Umfang der definitiven Umsatzsteuerbelastung markiert, entspricht damit beim Wertschöpfungstypus 2 den mit dem jeweils gültigen Umsatzsteuersatz multiplizierten Anschaffungskosten des spendenden Unternehmens:

$$+s_u \cdot V_0 \cdot (1 - s_d)$$

Während sich die Umsatzsteuer auf die Herstellungskostenbestandteile für fremdbezogene Güter und Dienstleistungen bezieht und damit als Bemessungsgrundlage den Buchwert der zugewendeten Sache heranzieht, wird der Umfang des ertragsteuerlich wirksamen Spendenabzugspotentials durch die Höhe des Teilwerts der zugewendeten Sache determiniert, was den bereits oben dargestellten Step-Up des Spendenabzugspotentials gegenüber dem Buchwertansatz zur Folge hat. Aufgrund des § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. wird der so ertragsteuerlich in Abzug zu bringende Spendenaufwand um die definitiv werdende Umsatzsteuerbelastung erhöht:

$$(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_1 + s_u \cdot V_0)$$

Hierbei ist auch die im Entnahmezeitpunkt entstehende Steuerbelastung auf die durch die Entnahme aufgedeckten stillen Reserven ($V_1 - V_0$) zu berücksichtigen. Bei der Wahl des Teilwertansatzes

durch die Unternehmensverwaltung der Kapitalgesellschaft vom Wertschöpfungstypus 2 entstehen allgemein folgende Spendenaufwendungen nach Berücksichtigung aller Steuern:

$$D_N = D_B - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_1 + s_u \cdot V_0) + (s_u \cdot V_0) \cdot (1 - s_d) + (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_1 - V_0) \quad (11)$$

2.3 Untersuchung des Einflusses der Wahlrechtsausübung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG auf die ökonomische Vorteilhaftigkeit der Sachzuwendung

Es gilt nun zu untersuchen, ob bei Gültigkeit der oben getroffenen Annahme der unbeschränkten ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit des Spendenaufwands im Veranlagungszeitraum der Zuwendung der gewählte Wertansatz der zugewendeten Sache bei jeweils gleichem Wertschöpfungstypus den Netto-Spendenaufwand und damit die ökonomische Vorteilhaftigkeit der Zuwendungsart beeinflusst. Aufgrund der mit dem Umfang der umsatzsteuerpflichtig bezogenen Vorleistungen variierenden Umsatzsteuerbelastung hat die Untersuchung differenziert nach dem jeweiligen Wertschöpfungstypus zu erfolgen.

Betrachtet man Kapitalgesellschaften des *Wertschöpfungstypus 1*, so ist die Identität der Netto-Spendenaufwendungen bei beiden Ausprägungen der Wahlrechtsausübung evident:

Buchwertansatz:

$$D_N = D_B - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_0 \quad (7)$$

Teilwertansatz:

$$D_N = D_B - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_0 \quad (9)$$

Bei Kapitalgesellschaften des *Wertschöpfungstypus 1* und unbeschränkter ertragsteuerlicher Abzugsfähigkeit des Spendenaufwands im Veranlagungszeitraum der Zuwendung hat der Wertansatz der zugewendeten Sache bei deren Entnahme aus dem Betriebsvermögen also keine Auswirkungen auf die Höhe des Netto-Spendenaufwands.

Da bei Kapitalgesellschaften vom *Wertschöpfungstypus 2* eine definitive Umsatzsteuerbelastung auftritt, kann hier nicht ohne weiteres die Identität der vom Eigner nach Steuern zu tragenden Kosten festgestellt werden. Für den Buchwertansatz gilt:

$$D_N = D_B + (s_u \cdot V_0) \cdot (1 - s_d) - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_0 + s_u \cdot V_0) \quad (8)$$

Die Netto-Spendenaufwendungen im Fall des Teilwertansatzes des zugewendeten Wirtschaftsguts bei Entnahme aus dem Betriebsvermögen betragen:

$$D_N = D_B - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_1 + s_u \cdot V_0) + (s_u \cdot V_0) \cdot (1 - s_d) + (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_1 - V_0) \quad (11)$$

Dieser Ausdruck kann umgeformt werden zu:

$$D_N = D_B + (s_u \cdot V_0) \cdot (1 - s_d) - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_1 - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (s_u \cdot V_0) + (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_1 - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_0 \quad (16)$$

Mit dem letzten Rechenschritt lässt sich die Identität des Netto-Spendenaufwands auch im Fall einer auftretenden definitiven Umsatzsteuerbelastung (Wertschöpfungstyp 2) allgemein zeigen:

$$D_N = D_B + (s_u \cdot V_0) \cdot (1 - s_d) - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_0 + s_u \cdot V_0) \quad (17)$$

Betrachtet man die steuerlichen Be- bzw. Entlastungssalden der beiden Alternativen exemplarisch für eine Kapitalgesellschaft vom Wertschöpfungstypus 1, so lässt sich der Grund für die Identität der Werte herleiten: Bei Anwendung des Buchwertprivilegs trifft die spendende Kapitalgesellschaft bei der Zuwendung des Wirtschaftsguts keine Entnahmebesteuerungslast. Die Spende führt stattdessen lediglich zu einer Steuerentlastung aufgrund des Spendenabzugs:

$$-(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_0$$

Entnimmt die Kapitalgesellschaft das Wirtschaftsgut stattdessen zum Teilwert, und verzichtet sie somit auf die Anwendung des Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG, führt die Aufdeckung der stillen Reserven zu einer Steuerbelastung in Höhe von:

$$+(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_1 - V_0)$$

Die Steuerentlastung aufgrund des Spendenabzugs fällt aufgrund der Teilwertverknüpfung hier dann höher aus:

$$-(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_1$$

Die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft beträgt somit

$$\begin{aligned} &+(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot (V_1 - V_0) - (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_1 \\ &= -(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \cdot V_0 \end{aligned}$$

Sie entspricht damit im Ergebnis dem Saldo der Steuerzahlungen bei Anwendung des Buchwertprivilegs. Im Umkehrschluss müssen sich die nach Steuern verbleibenden Spendenaufwendungen bei beiden Wertansatzszenarien entsprechen.

Die Ausführungen dieses Abschnitts haben gezeigt, dass die umsatz- und ertragsteuerlichen Besonderheiten der Zuwendungsart Sachzuwendung grundsätzlich Einfluss auf die Art der Ermittlung des Nettospendenaufwands nehmen. Während die Umsatzsteuerbelastung durch den Tatbestand des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG den Nettospendenaufwand für spendende Unternehmen, deren

Wertschöpfungstiefe an der zugewendeten Sache 100% unterschreitet, erhöht, konnte ferner gezeigt werden, dass die Wahlrechtsausübung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG aus Sicht des Anteilseigners im Fall der vollen Abzugsfähigkeit des gesamten Spendenabzugspotentials im Jahr der Zuwendung unabhängig von der Wertschöpfungstiefe der zuwendenden Kapitalgesellschaft an der zugewendeten Sache keinen Einfluss auf die ökonomische Vorteilhaftigkeit der Sachzuwendung nimmt.

IV. Numerische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Zuwendungsarten

1. Grundlagen der numerischen Untersuchung

Nachdem im vorangegangenen Abschnitt die Existenz von Steuerwirkungen formal nachgewiesen werden konnte, soll nun die Größenordnung dieser auftretenden Steuerwirkungen auf Grundlage der in Deutschland derzeit gültigen tariflichen Steuerbelastung numerisch ermittelt werden.

Hinsichtlich des zugrunde gelegten Systems der Ausschüttungsbesteuerung wird auf das für im Privatvermögen befindlichen Anteilsbesitz in Deutschland derzeit gültige System der Abgeltungsteuer zurückgegriffen. Die tarifliche Steuerbelastung auf an den Eigner fließende Ausschüttungen betrage 25% wenn gilt $s_e \geq 25\%$. Eignerklientele mit persönlichen Einkommensteuersätzen unterhalb 25% optieren nach § 32d Abs. 6 EStG zur Regelbesteuerung der Kapitaleinkünfte im Rahmen der tariflichen ESt. Hinsichtlich der tariflichen Steuerbelastung auf institutionaler Ebene wird von einem Körperschaftsteuersatz s_{kn} in Höhe von 15% sowie einer Gewerbesteuermesszahl m von 3,5%, die in Verbindung mit einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% eine tarifliche Gewerbesteuerbelastung in Höhe von 14% ergibt, ausgegangen. Die tarifliche Umsatzsteuerbelastung s_u betrage entsprechend der aktuellen Rechtslage in Deutschland 19%.

Bezüglich der vorgenommenen Spende wird von folgenden Parametern ausgegangen: Der Spendenaufwand vor Berücksichtigung von Steuern beträgt unabhängig von der Art der Zuwendung einheitlich jeweils 100 Euro. Im Fall einer Sachspende kann diese entweder zum Buchwert V_0 (50 Euro) oder zum annahmegemäß doppelt so hohen Teilwert V_1 (100 Euro) erfolgen.

2. Belastungsvergleich der Zuwendungsarten

Die beim Eigner der zuwendenden Kapitalgesellschaft nach Berücksichtigung von Steuern durch die Spende entstehenden Kosten variieren in Abhängigkeit von der gewählten Zuwendungsart, dem Wertschöpfungstypus der Kapitalgesellschaft sowie der Höhe des persönlichen Einkommensteuersatzes des Eigenkapitalgebers. Die Entscheidung bezüglich des Wertansatzes der zugewendeten Sache im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen nimmt hingegen, wie bereits gezeigt, keinen Einfluss auf den Netto-Spendenaufwand. Unter Verwendung von Formel (4) im Szenario der Geldzuwendung bzw. der oben erläuterten Ausdrücke (7) und (8) im Fall der Zuwendung einer Sache,

lässt sich der dem Eigentümer der Kapitalgesellschaft nach Berücksichtigung von Steuern entstehende Spendenaufwand ermitteln.

Persönlicher Einkommensteuersatz Eigner	Zuwendungsart		
	Geldzuwendung	Sachzuwendung	
		WT 1	WT 2
0%	71,00	71,00	77,75
10%	63,90	63,90	69,97
≥ 25%	53,25	53,25	58,31

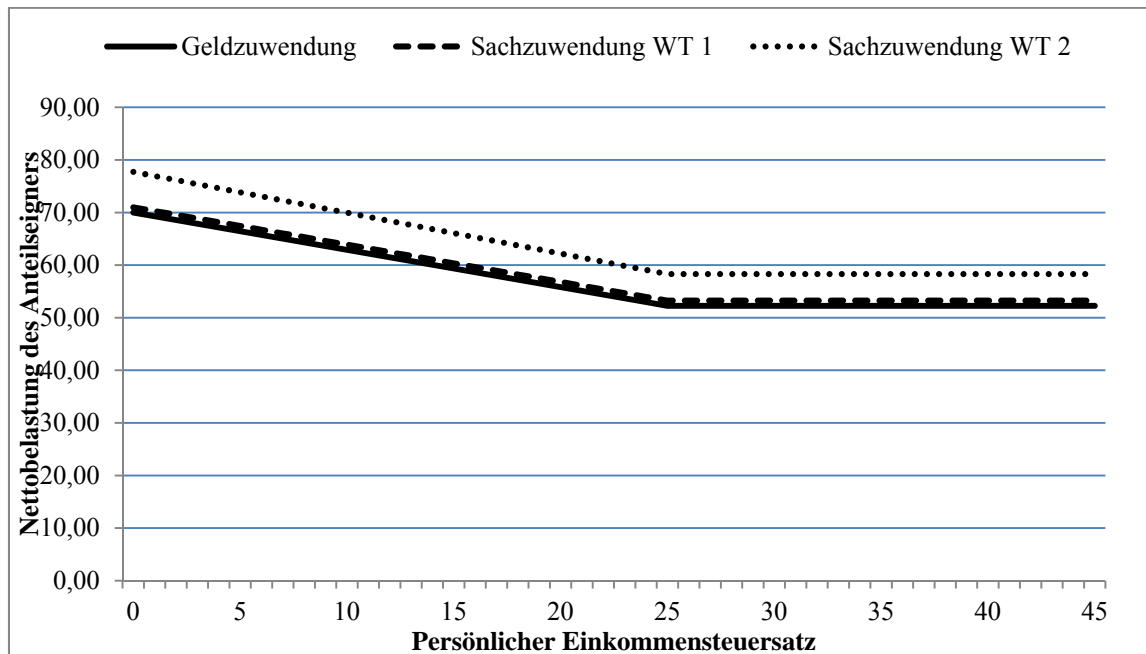
Darstellung 1: Netto-Spendenaufwand des Eigners

Während es sich bei den jeweiligen Werten für Geldzuwendungen oder Sachzuwendungen von Kapitalgesellschaften des Wertschöpfungstypus 1 mangels umsatzsteuerlicher Wirkungen um ertragsteuerliche Entlastungsziffern handelt, sind die Zahlenwerte zur Netto-Spendenbelastung des Eigners einer Kapitalgesellschaft vom Wertschöpfungstypus 2 aufgrund der auftretenden Umsatzsteuerbelastung und uneinheitlicher steuerlicher Bemessungsgrundlagen beider Steuerarten vom Leser als gemischt-steuerliche Entlastungsziffern aufzufassen.

Die ermittelten Zahlenwerte verdeutlichen die bereits analytisch festgestellte Identität der Netto-Spenden-Kosten bei Wahl der Geldzuwendung oder Sachzuwendung einer Kapitalgesellschaft, welche die gesamte Wertschöpfung an der zugewendeten Sache selbst erbringt. Entscheidet sich die Unternehmensleitung hingegen für die unentgeltliche Zuwendung einer im Fremdbezug erworbenen Sache (Wertschöpfungstypus 2), so ist der nicht unerhebliche Anstieg des Netto-Spendenaufwands beim Eigner einzig auf die durch den Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG ausgelöste, definitive Umsatzsteuerbelastung zurückzuführen, wobei der Eigentümer der Kapitalgesellschaft unabhängig von der Höhe seines persönlichen Einkommensteuersatzes einen durch diese definitive Umsatzsteuerbelastung bedingten Anstieg des nach Steuern verbleibenden Spendenaufwands in Höhe von 9,50% hinnehmen muss. Die mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts zum 1.1.2013 in Kraft getretene Neufassung des § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG, welche die ertragsteuerliche Abziehbarkeit der definitiven Umsatzsteuerbelastung kodifiziert, reduziert die umsatzsteuerlich bedingt erhöhte Netto-Spendenbelastung unabhängig vom persönlichen Einkommensteuersatz um ca. 3,5%. Die numerische Analyse verdeutlicht somit, dass die nun mit Gesetzescharakter ausgestattete Erhöhung des Werts einer Sachspende um die durch § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG auftretende, definitive Umsatzsteuerzahlung lediglich zu einer Reduzierung, nicht jedoch zu einer Beseitigung der umsatzsteuerlich bedingten Mehrbelastung der Sachspende führt.

Bei Betrachtung des in Darstellung 1 aufgeführten Nettospendenaufwands ist evident, dass die durch die Spende verursachte Belastung des Kapitaleigners nach Berücksichtigung von Steuern, unabhängig von der gewählten Zuwendungsart, mit sinkenden persönlichen Einkommensteuersätzen zunimmt. Die CSR-Aktivitäten der Unternehmensverwaltung belasten Anteilseignerklientele mit niedrig besteuerten Einkommen folglich in erheblich höherem Umfang. Die folgende Grafik veranschaulicht die bei den

jeweiligen Anteilseignerklintelen nach Steuern verbleibende Belastung einer auf 100 Euro normierten Brutto-Zuwendung:



Darstellung 2: Belastungsvergleich der Anteilseignerklintele in Abhängigkeit von Zuwendungsart und Wertschöpfungstypus

Auch wenn die empirische Relevanz der nach Berücksichtigung von Steuern höher belasteten Anteilseignerklintele niedrig oder gar nicht besteuertes Einkommen für die Aktionärsstruktur deutscher Publikumsgesellschaften nicht überschätzt werden darf, so muss aus ökonomischer Perspektive dennoch auf diese theoretisch mögliche, steuerinduzierte Verschiebung der CSR-Belastung hingewiesen werden.

V. Schlussbetrachtung

Die bisher in den Steuerwissenschaften publizierte Spenden-Literatur verzichtete sowohl auf eine Modellierung der Steuerwirkungen als auch auf die Berücksichtigung umsatzsteuerlicher Konsequenzen. Der vorliegende Beitrag schließt diese Lücke, indem er einer detaillierten steuerrechtlichen Untersuchung eine modelltheoretische Analyse der ertrag- und umsatzsteuerlichen Behandlung von Spenden folgen lässt; auf Grundlage dieses Vorgehens wird die Größenordnung der vom Eigner einer Kapitalgesellschaft nach Steuern zu tragenden CSR-Belastung erkennbar.

Am Beispiel der Spende wird gezeigt, dass die Wahl zwischen CSR-Instrumenten eine Analyse aller relevanten Steuern erfordert. In diesem Fall zeigt sich eine steuerliche Ungleichbehandlung denkbarer Zuwendungsarten, die für die Optimierung der Zuwendungsentscheidung im Sinne der von der Unternehmung verfolgten Zwecksetzung bekannt sein muss. Es konnte analytisch gezeigt werden, dass bei einer einperiodischen Betrachtung alternativer Modalitäten vom Buchwertprivileg

nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG keine Steuerwirkungen ausgehen und die Ungleichbehandlung denkbarer Zuwendungsarten allein auf eine divergierende umsatzsteuerliche Behandlung zurückzuführen ist.

Die Option für die Regelbesteuerung führt darüber hinaus zu einer Ungleichbehandlung unterschiedlicher Anteilseignerklientele: Da niedrig besteuerte Kapitalgeber vergleichsweise stark an den Netto-Kosten des gesellschaftlichen Engagements von Kapitalgesellschaften beteiligt werden, können Anpassungshandlungen diskriminierter Anteilseignerklientele auftreten, die sich den CSR-Verpflichtungen durch Wechsel zu niedriger belasteten Finanzierungsarten entziehen.

Literaturverzeichnis

- Baron, D.P./Harjoto, M./Jo, H. (2011): The Economics and Politics of Corporate Social Performance. In: Business and Politics, 13. Jg., o.S. (online erschienen).
- Benabou, R./Tirole, J. (2010): Individual and Corporate Social Responsibility. In: *Economica*, 77. Jg., S. 1-19.
- Besley, T./Ghatak, M. (2007): Retailing Public Goods: The Economics of Corporate Social Responsibility. In: *Journal of Public Economics*, 91. Jg., S. 1645-1663.
- Bowen, H.R. (1953): *Social Responsibilities of the Businessman*. New York 1953.
- Bundesfinanzhof I R 151/93 vom 04.12.1996. In: *BStBl. II* 1997 S. 327.
- Bundesfinanzhof I R 126/85 vom 25.11.1987. In: *BStBl. II* 1988 S. 220.
- Bundesfinanzhof I R 69/68 vom 04.02.1970. In: *BStBl. II* 1970 S. 350.
- Carroll, A.B. (1979): A three-dimensional conceptual Model of Corporate Social Performance. In: *Academy of Management Review*, 4. Jg., S. 497-505.
- Clotfelter, C. (1988): Tax-Induced Distortions in the Voluntary Sector. In: *Case Western Reserve University Law Review*, 39. Jg., S. 663-694.
- Clotfelter, C. (1980): Tax Incentives and Charitable Giving: Evidence form a Panel of Taxpayers. In: *Journal of Public Economics*, 13. Jg., S. 319-340.
- Desai, M./Dharmapala, D. (2006): CSR and Taxation: The Missing Link. In: *Leading Perspectives*, 4. Jg., o.S.
- Drüen, K./Grundmann, K. (2005): Bilanzielle Gewinnermittlung und außerbilanzielle Einkommenskorrekturen bei einer Kapitalgesellschaft. In: *Steuer und Studium*, 25. Jg. S. 334-342.
- Europäische Kommission (2011): Mitteilung der Kommission – Eine neue EU-Strategie (2011-14) für die soziale Verantwortung der Unternehmen (CSR). Brüssel 2011.
- Feldstein, M./Clotfelter, C. (1976): Tax Incentives and Charitable Contributions in the United States - A microeconomic analysis. In: *Journal of Public Economics*, 5. Jg., S. 1-26.
- Feldstein, M. (1975): The Income Tax and Charitable Contributions: Part I – Aggregate and distributional Effects. In: *National Tax Journal*, 28. Jg., S. 81-100.

- Freeman, R.E. (1984): *Strategic management: A stakeholder approach*, Boston 1984.
- Freedman, J. (2003): Tax and Corporate Responsibility. In: *Tax Journal*, o. Jg., S. 2-6.
- Friedman, M. (1970): The Social Responsibility of Business is to Increase it's Profits. In: *New York Times Magazine*, o.J., S. 32-36.
- Hessisches Finanzgericht 6 K 3097/00 vom 12.09.2005. In: *EFG* 2006 S. 141.
- Hofmeister, F. (2013): § 9 Körperschaftsteuergesetz. In: *EStG, KStG, GewStG Kommentar*, hrsg. v. B. Heuermann u.a., München 2013, Rn. 106 zu § 9 KStG.
- Hüttemann, R. (2013): Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts. In: *Der Betrieb*, 66. Jg., S. 774-779.
- Hüttemann, R. (2012): *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 2. Auflage. Köln 2012.
- Hüttemann, R. (2009b): Bilanz- und steuerrechtliche Aspekte der sozialen Verantwortung von Unternehmen. In: *Die Aktiengesellschaft*, 54. Jg., S. 774-782.
- Hüttemann, R. (2009a): Steuerliche Aspekte der Corporate Social Responsibility von Unternehmen. In: *Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg*. Köln 2009.
- Hüttemann, R. (2008): Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG. In: *Der Betrieb*, 61. Jg., S. 1590-1595.
- Hüttemann, R. (2007): Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. In: *Der Betrieb*, 60. Jg., S. 2053-2059.
- International Standardization Organization (2011): *Guidance on social responsibility – ISO 26000:2011(E)*, Genf 2010.
- Jachmann, M./Thiessen, T. (2002): Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Sachspenden. In: *Deutsche Steuer-Zeitung*, 90. Jg., S. 355-360.
- Janssen, B. (2010): Verdeckte Gewinnausschüttung und Spendenabzug. In: *Deutsche Steuer-Zeitung*, 98. Jg., S. 169-174.
- Jensen, M.C./Meckling, W.H. (1990): Reflections on the Corporation As a Social Invention. In: *Advances in Business Financial Management: A Collection of Readings*, hrsg. v. P. Cooley, Chicago 1990, S. 17-35.
- Kitzmueller, M./Shimshack, J. (2012): Economic Perspectives on Corporate Social Responsibility. In: *Journal of Economic Literature*, 50. Jg., S. 51-84.
- Krebbers, M. (2013): Stärkt das Ehrenamtsstärkungsgesetz das Ehrenamt? – Steuerliche Änderungen im Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht. In: *Betriebs Berater*, 68. Jg., S. 2071-2075.
- Pinkernell, R. (2012): Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne. In: *Steuer und Wirtschaft*, 89. Jg., S. 369-374.
- Quazi, A.M./O'Brien, D. (2000): An Empirical Test of a Cross-national Model of Corporate Social Responsibility. In: *Journal of Business Ethics*, 25. Jg., S. 33-51.
- Reinhardt, F.L./Stavins, R.N./Viotor, R.H.(2008): Corporate Social Responsibility Through an Economic Lens. In: *Review of Environmental Economics and Policy*, 2. Jg., S. 219-239.
- Schauhoff, S./Kirchhain, C. (2013): Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer. In: *Finanz-Rundschau*, 95. Jg., S. 301-314.

- Schienze-Ohletz, T./Selzer, F. (2008): Abgeltungsteuer und einkommensteuerrechtlicher Spendenabzug. In: Deutsches Steuerrecht, 46. Jg., S. 136-138.
- Sikka, P. (2010): Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance. In: Accounting Forum, 34. Jg., S. 153-168.
- Tipke, K./Lang, J. (2013): Steuerrecht. Köln 2013.
- United Nations Conference on Trade and Development (1999): The Social Responsibility of Transnational Corporations. New York/ Genf 1999.
- Wallenhorst, R./Halaczinsky, R. (2009): Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts. München 2009.
- Windsor, D. (2001): Corporate Citizenship: Evolution and Interpretation. In: Perspectives on Corporate Citizenship, hrsg. v. J. Andriof u.a., Sheffield 2001, S. 39-52.
- Wu, M.W./Shen, C.H. (2013): Corporate Social Responsibility in the Banking Industry: Motives and Financial Performance. In: Journal of Banking & Finance, 37. Jg., S. 3529-3547.
- Yermack, D. (2009): Deductio`ad absurdum: CEOs donating their own Stock to their own Family Foundations. In: Journal of Financial Economics, 94. Jg., S. 107-123.

Impressum:

Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, arqus, e.V.

Vorstand: Prof. Dr. Ralf Maiterth (Vorsitzender),
Prof. Dr. Kay Blaufus, Prof. Dr. Dr. Andreas Löffler

Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer,
Martin Jacob, Dirk Kiesewetter, Rolf J. König,
Lutz Kruschwitz, Andreas Löffler, Ralf Maiterth,
Heiko Müller, Jens Müller, Rainer Niemann,
Deborah Schanz, Sebastian Schanz, Caren Sureth,
Corinna Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Caren Sureth, Universität Paderborn,
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften,
Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,
www.arqus.info, Email: info@arqus.info

ISSN 1861-8944