

weitung von Leistungsgesetzen wird die Koalition weitestgehend verzichten müssen. Länder und Gemeinden müssen ihr Verhalten entsprechend einrichten. Dies alles ist Voraussetzung dafür, daß die versprochene steuerliche Nettoentlastung aller Bürger und Unternehmen finanziert werden kann. Bis zur Bekanntgabe des

Steuerreformgesetzes 1990 im Bundesgesetzblatt ist noch ein weiterer Weg. Auch die gesetzgeberische Umsetzung der getroffenen Steuerbeschlüsse erfordert von der Koalition etwas von der Kraft und dem Entscheidungsmut, die sie mit den Finanzierungsentscheidungen vom Oktober 1987 bewiesen hat.

Parteispenden als Betriebsausgaben - Verfassungskonforme Auslegung?

Von CARSTEN RENÉ BEUL, Bonn

I. Problemstellung

Bei der bis 1983 geltenden Fassung des § 4 Abs. 4 EStG, sowie - im Körperschaftsteuerrecht - § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. §§ 5 und 4 Abs. 4 EStG ist umstritten, ob Parteispenden als Betriebsausgaben abzugsfähig sein können. Aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Parteienfinanzierung¹ wird geschlossen, daß bei verfassungskonformer Auslegung des Betriebsausgabenbegriffs² der Abzug von Parteispenden als Betriebsausgaben nicht zulässig ist.

Neue Aktualität erhielt diese Frage, nachdem bekannt wurde³, daß der I. Senat des BFH in einem Vorbescheid hierzu Stellung bezogen hat.

Der vorliegende Beitrag soll sich mit der Frage befassen, ob eine solche einschränkende Auslegung des Betriebsausgabenbegriffs möglich ist.

II. Verfassungsrechtliche Problematik der unbeschränkten Abzugsmöglichkeit von Parteispenden

Problematisch erscheint der unbeschränkte Abzug von Parteispenden als Betriebsausgaben vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BVerfG zur Parteienfinanzierung.

Das BVerfG hat mit Urteil vom 24. 6. 1958⁴ die Regelung des § 10 b EStG für verfassungswidrig und nichtig erklärt, soweit unmittlere oder mittelbare Zuwendungen an politische Parteien als Ausgabe zur Förderung staatspolitischer Zwecke bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden könnten.

Das wurde mit der Verletzung des Grundrechts der politischen Parteien auf Chancengleichheit begründet. Dieses Grundrecht wurde aus Art. 21 Abs. 1 GG entwickelt. Danach ist es dem Gesetzgeber verwehrt, durch eine positive Regelung auch nur mittelbar in den Bereich der politischen Willensbildung derart einzugreifen, daß dadurch die Chancengleichheit der politischen Parteien berührt werden kann⁵. Auch aus dem Grundsatz, daß die

Stimme jedes einzelnen gleiches Gewicht haben muß, folgt das aus Art. 38 Abs. 1 GG abgeleitete Recht jedes einzelnen Bürgers auf gleiche Teilhabe am politischen Prozeß⁶.

Diese Grundsätze sind vom rechtlichen Standpunkt nicht umstritten; das Urteil vom 24. 6. 1958⁴ wurde im Schrifttum lediglich aus tatsächlichen Gründen abgelehnt⁷.

Hieraus hat das BVerfG abgeleitet, daß der Gesetzgeber zwar nicht verpflichtet sei, bestehende faktische, auf der unterschiedlichen soziologischen Struktur der politischen Parteien beruhende Verschiedenheit der Wettbewerbschancen auszugleichen, er dürfte aber nicht ohne zwingenden Grund eine Regelung treffen, die eine schon bestehende faktische Ungleichheit der Wettbewerbschancen der Parteien verschärft. Insbesondere dürfe keine von der unterschiedlichen Höhe des Einkommens abhängige unterschiedliche steuerliche Behandlung von Parteispenden vorgenommen werden⁸.

Diese Rechtsprechung wurde in späteren Entscheidungen⁹ bekräftigt. Dies hat das BVerfG zuerst damit begründet, daß die Höhe des Steuervorteils sich nach dem Grad der Progression richtet und damit bei höherem Einkommen, d. h. höherer Progression, auch einen größeren Steuervorteil erzeuge. Im Urteil vom 14. 7. 1986¹⁰ hat das BVerfG eine nach dem Einkommen gestaffelte prozentuale Abzugsmöglichkeit von Spenden für verfassungswidrig gehalten. Von der Entscheidung vom 24. 6. 1958¹¹ weicht das Urteil nur in der Begründung ab. Hier wurde der Kritik - insbesondere der *Tipkes*¹² - Rechnung getragen.

Auswirkungen auf die Grundsätze der Chancengleichheit und Bürgergleichheit ergeben sich nicht, beide Grundsätze wurden vielmehr bestätigt.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung wird eine verfassungskonforme Auslegung des Betriebsausgabenbegriffs gefordert. *Birk*¹³ begründet dies damit, das Steuerrecht sei nicht wertungsindifferent. Auch § 40 AO stehe dem nicht entgegen. Dieser schreibe zwar fest, daß es für die Besteuerung unerheblich ist, ob ein Verhalten,

1 Urteil vom 24. 6. 1958 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51; Urteil vom 3. 12. 1968 2 BvE 1, 3, 5/67, BVerfGE 24, 30; Urteil vom 24. 7. 1979 2 BvF 1/78, BVerfGE 52, 63.

2 *Birk*, NJW 1985, 1939; *J. Ipsen*, in: Parteispendenproblematik (Hrsg. *de Boor, Pfeiffer, Schünemann*), Köln 1986, S. 5; *Tipke*, StuW 1985, 280 (284); *Gérard*, FR 1984, 254 (255); *Höfling*, NJW 1985, 1943; *Clausen* und *Raupach* in *Henmann/Heuer/Raupach*, EStG und KStG, Kommentar, 19. Aufl., § 4 EStG gr. Bl. S. 48; *Schünemann*, ZRP 1984, 137.

3 Vorbescheid vom 15. 7. 1987 I R 126/85 (nicht veröffentlicht) in dem Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Köln, FR 1985, 326; mündliche Verhandlung ist beantragt worden, so daß der Vorbescheid gem. §§ 121, 90 Abs. 3 FGO als nicht ergangen gilt. Zum Vorbescheid s. Handelsblatt Nr. 183 v. 24. 9. 1987 und *Felix* in Blick durch die Wirtschaft Nr. 213 v. 5. 11. 1987, S. 7, 8; dort auch Abdruck (nichtamtlicher) Leitsätze zum Vorbescheid.

4 BVerfGE 8, 51 (vgl. FN 1).

5 BVerfGE 8, 51 [64 f.] (vgl. FN 1).

6 BVerfGE 8, 51 [68]; 24, 300 [360]; 52, 63 [88] (vgl. FN 1); v. *Armin*, DÖV 1983, 489 f.; *ders.*, Parteienfinanzierung, Wiesbaden 1982, S. 15, 26; *ders.*, Stellungnahme zur vorgesehenen Neuordnung der Parteienfinanzierung, abgegeben vor dem Ausschuss für Inneres des Deutschen Bundestages am 9. 11. 1983 in Bonn, in: Stenographisches Protokoll über die 12. Sitzung des Innenausschusses vom 9. 11. 1983, Umdruck, S. 136 ff.; *J. Ipsen*, JZ 1984, 1062 f.

7 *Lipphard*, Die Gleichheit der politischen Parteien vor der öffentlichen Gewalt, Berlin 1975, S. 256, 259, 260 f. m. w. N.

8 BVerfGE 8, 51 [66 f.] (vgl. FN 1).

9 BVerfGE 24, 300; 52, 63 (vgl. FN 1).

10 Urteil vom 14. 7. 1986 2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, DB 1986, 1601.

11 BVerfGE 8, 51 (vgl. FN 1).

12 *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl. Köln 1985, S. 551.

13 NJW 1985, 1939 (1940).

das den Tatbestand eines Steuergesetzes erfülle, gegen ein gesetzliches Verbot verstoße; doch sei diese Regelung als Grundwertung nur dahin zu verstehen, daß auch sittenwidrig erlangte Leistungsfähigkeit vom Steuerzugriff erfaßt werden müsse.

Anders sei es jedoch zu werten, wenn der einzelne seine steuerliche Leistungsfähigkeit vermindere. Eine solche Verminderung hänge von der Entscheidung des Steuerpflichtigen ab und könne deshalb nicht nach denselben Wertungsmaßstäben beurteilt werden wie eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit. Der Begriff der betrieblichen Veranlassung sei als normativer Begriff erst aus dem Zusammenhang des Normgefüges und den dahinter stehenden Wertungen zu erschließen. Dabei entsprechen Spenden nicht den Vorstellungen, die man sich von einem Wertabgang zu betrieblichen Zwecken mache.

Zweck des Betriebsausgabenbegriffs sei es, das richtige Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit zu ermitteln; d. h. die objektive Leistungsfähigkeit¹⁴.

Der Betriebsausgabenbegriff sei somit ein normativer Begriff mit dem Zweck, die objektive Leistungsfähigkeit zu ermitteln. Aus diesem normativen Charakter des Betriebsausgabenbegriffs folge die Möglichkeit der verfassungskonformen Auslegung. Deshalb müsse wegen der eindeutig gefestigten Rechtsprechung des BVerfG (s. o.) der Betriebsausgabenabzug für Parteispinden abgelehnt werden¹⁵.

J. Ipsen¹⁶ folgert aus dieser Rechtsprechung zusätzlich, daß die Bindungswirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG nur eine solche verfassungskonforme Auslegung zulasse.

III. Voraussetzung der verfassungskonformen Auslegung

Voraussetzung für eine verfassungskonforme Auslegung ist, daß nach den klassischen Auslegungsmethoden - Wortsinn, Systematik, Regelungsabsicht des historischen Gesetzgebers, Telos - verschiedene Auslegungen möglich sind, von denen mindestens eine verfassungskonform sein muß¹⁷.

Der Abzug von Parteispinden als Betriebsausgaben kann nur dann ausgeschlossen werden, wenn § 4 Abs. 4 bzw. - im Körperschaftsteuerrecht - § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. §§ 5 und 4 Abs. 4 EStG eingeschränkt auslegbar ist.

1. Auslegung nach dem Wortsinn

Nach dem Wortsinn der Norm sind Betriebsausgaben durch den Betrieb veranlaßte Aufwendungen. Parteispinden müßten somit Aufwendungen sein können.

Eine Parteispende beinhaltet meist einen Zahlungsvorgang oder stellt eine vermögenswerte Sachleistung dar; somit liegt eine Ausgabe vor. Eine solche Ausgabe ist unzweifelhaft eine Aufwendung¹⁸.

Eine betriebliche Veranlassung ist auch bei Parteispinden durchaus denkbar.

Sowohl der objektive Zusammenhang, wie ihn Rechtsprechung und ein Teil der Literatur¹⁹ fordern, als auch

14 NJW 1985, 1939 (1941).

15 NJW 1985, 1939 (1942).

16 In Parteispindenproblematik, a. a. O. (FN 2), S. 5 (17).

17 Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl. Berlin 1983, S. 326 f.; Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 15. Aufl. München 1985, S. 30.

18 Offerhaus, BB 1979, 617 f.

19 BFH GrS 2/82, BFHE 140, 50 (55); Söhn, DStJG 1980, 13 (26 ff.); Ruppel, DStJG 1980, 103 (127 f.).

eine subjektive²⁰ Veranlassung ist möglich, wenn aus rein betrieblichen Gründen gespendet wurde. Eine solche Möglichkeit bestünde selbst dann, wenn man - m. E. zurecht - die These des erweiterten Betriebsbegriffs²¹ ablehnt²².

Eine Auslegung nach dem Wortlaut schließt Parteispinden nicht als Betriebsausgaben aus.

2. Systematische Auslegung

a) Regelung im Einkommensteuerrecht

aa) § 10 b Abs. 2 EStG als *lex specialis*

Als Argument für die Möglichkeit einer einschränken- den Auslegung wird angeführt, daß § 10 b Abs. 2 EStG ein grundsätzliches Verbot enthalte, Beiträge und Spenden an politische Parteien bei Ermittlung des Einkommens als Betriebsausgabe oder Werbungskosten anzusetzen²³.

Die Regelung des § 10 b Abs. 2 EStG sei *lex specialis*, die den Spendenabzug an politische Parteien abschließend regelt. Eine „wesensmäßige“ Festlegung der Abzugsart in § 10 b Abs. 2 EStG sei unterblieben. Dies stehe im Gegensatz zu den übrigen Regelungen des 5. Abschnittes, die den Abzug von Aufwendungen „als Sonderausgaben“ zulassen²⁴.

Dagegen spricht jedoch, daß die Systematik des Einkommensteuergesetzes in § 2 Abs. 4 EStG so definiert ist, daß die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten zusammen den Gesamtbetrag der Einkünfte bilden und vermindert um die Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen das Einkommen ergeben²⁵.

Die Anwendbarkeit des § 10 b Abs. 2 EStG auf Spenden an politische Parteien setzt voraus, daß die Aufwendungen Lebenshaltungskosten sein müssen und gerade keine Betriebsausgaben darstellen. So betont *Offczors*²⁴, daß sich der Gesetzgeber bei der Einfügung des § 10 b Abs. 2 EStG von einer Parallele mit Beiträgen an gemeinnützige Vereine hat leiten lassen²⁶.

Die systematische Einordnung von Parteispinden als Sonderausgaben erscheint deshalb gerechtfertigt, begrenzt jedoch nach der Systematik des § 2 Abs. 4 EStG nur den Abzug als Sonderausgabe, nicht als Betriebsausgabe oder Werbungskosten. Dies ergibt sich auch aus § 10 Abs. 1 EStG, der die Subsidiarität von Sonderausgaben betont. Danach können Sonderausgaben nur solche Aufwendungen sein, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind²⁷. Der Betriebsausgabenabzug von Parteispinden ist nicht durch § 10 b Abs. 2 EStG ausgeschlossen.

bb) „Generelle“ private Veranlassung

Als weiteres Argument wird angeführt, daß dem Abzug von Parteispinden als Betriebsausgaben die Regelung

20 *Wassermeyer*, DStJG 1980, 315 (323); *Tipke*, DStJG 1980, 1 (6 f.); *ders.*, Steuerrecht, 11. Aufl. Köln 1987, S. 258 f.

21 *List*, BB 1984, 460 (465); *Otto*, wistra 1983, 213; *Kohlmann/Felix*, DB 1983, 1059 (1060); *Felix*, NJW 1985, 1935 (1938); *Perret*, DStZ 1986, 476 ff.

22 BFH vom 4. 3. 1986 VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373 = FR 1986, 306.

23 *Koch*, JbFStR 1981/82, 32 ff.; *ders.*, DStZ/A 1981, 287 (294 ff.); *Bordewin*, in: Hartmann u. a., Komm. z. Einkommensteuer, § 4/5 EStG Anm. 237.

24 *Offczors*, in: Parteispindenproblematik, a. a. O. (FN 2), S. 157 (160 f.).

25 *Lang*, JbFStR 1983/84, 195 (211); FG Köln, EFG 1985, 335 (337); *Gérard*, FR 1984, 254; v. *Wallis*, DStZ 1983, 135; *List*, BB 1984, 460; *L. Schmidt*, FR 1985, 82.

26 BT-Drucks. V/1918, 6.

27 *Lang*, JbFStR 1983/84, 195 (211); *Frick*, BB 1983, 1336 (1337); *Clau-*

des § 12 Nr. 1 EStG entgegenstehe. Diese Ansicht stützt sich auf ein Gutachten des BFH vom 17. 5. 1952²⁸, das im Anschluß an die Rechtsprechung des RFH²⁹ die These beinhaltet, bei Parteibeiträgen sei das persönliche Interesse als überwiegend zu betrachten; aus grundsätzlichen Erwägungen und im Sinne gleichmäßiger Behandlung könne auch nicht in behaupteten Sonderfällen eine Ausnahme gemacht werden. Deshalb seien Spenden an politische Parteien bei den Gebern nicht abzugsfähig.

Diese Auffassung wird noch heute von Strafgerichten angeführt³⁰. Auch *Offczors*³¹ sieht § 12 Nr. 1 S. 2 EStG generell als Ausschlussnorm für Parteispenden, weil hierdurch in Rahmenbedingungen der persönlichen und sozialen Existenz investiert werde und mit den Zahlungen politische Wunschvorstellungen verbunden seien, die den gesamten Lebensbereich, nicht nur die wirtschaftliche Situation umspannten. Dabei beruft er sich auf *Birk*³², der diese Aussage jedoch nur auf den Fall bezog, daß ein Hausbesitzer Zahlungen an eine Partei leistet, weil er der Meinung ist, deren Politik sei seinen Erwerbsbedingungen förderlich. Als Argument für eine generelle Ausschlussnorm im Sinne der dargestellten Rechtsprechung kann das nicht dienen.

Die Auffassung des BFH²⁸, daß Zuwendungen an Parteien generell privat veranlaßt seien, basiert auf der typisierenden Betrachtungsweise. Unter typisierender Betrachtungsweise verstanden RFH, OFH und zunächst auch der BFH die Generalisierung eines Sachverhalts. Dabei wurde der Lebenssachverhalt in seiner typischen Erscheinungsform als vorliegend fingiert und besondere Umstände des Einzelfalls bewußt ignoriert³³.

Eine solche generelle Typisierung wurde jedoch von der Rechtsprechung bereits 1957³⁴ aufgegeben. In dieser Entscheidung führt der BFH aus, die typisierende Betrachtungsweise dürfe nicht dazu führen, daß über offensichtliche Besonderheiten hinweggegangen werde. Eine solche Typisierung liefe darauf hinaus, daß Ungleiches gleich behandelt würde.

Die These, daß Zuwendungen an politische Parteien generell Lebenshaltungskosten seien, setzt voraus, daß außerbetriebliche Gründe immer mit ausschlaggebend sind. Ein solcher Schluß ist jedoch nicht zwingend³⁵. Damit ist im Einzelfall zu prüfen, ob eine private Veranlassung i. S. d. § 12 Nr. 1 EStG vorliegt³⁶.

b) Regelung im Körperschaftsteuerrecht, § 9 Nr. 3 b KStG 1977/81 (bzw. § 11 Nr. 5 b KStG 1968/75) als *lex specialis*

Im Anschluß an *Korth*³⁷ geht der I. Senat des BFH³⁸ in seinem Vorbescheid davon aus, daß § 9 Nr. 3 b KStG 1977/81 als *lex specialis* den Abzug von Parteispenden ausschließt. Dabei argumentiert der Senat wie folgt: Zuerst

wird offengelassen, ob Parteispenden Betriebsausgaben sind. Sodann wird festgestellt, § 11 Nr. 5 b KStG 1968/75 und § 9 Nr. 3 b KStG 1977/81 legten Höchstgrenzen fest. Schließlich wird geprüft, ob trotz dieser Höchstgrenzen eine Abzugsmöglichkeit besteht.

Diese Argumentation begegnet methodologischen Bedenken: Zuerst ist davon auszugehen, daß Betriebsausgaben einer Körperschaft gem. § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 4 und § 5 EStG abzugsfähig sind. Damit ist nicht zu prüfen, ob eine Betriebsausgabe auch im konkreten Fall abzugsfähig ist, es sei denn, es ergeben sich spezielle Regelungen, die ein Abzugsverbot positiv beinhalten. Eine solche Regelung sieht der I. Senat des BFH in § 9 Nr. 3 b KStG 1977/81 (bzw. § 11 Nr. 5 b KStG 1968/75). Diese Regelung enthielte ein allgemeines Abzugsverbot für Spenden. Insoweit ergäbe sich etwas anderes weder aus dem Wortsinn, noch aus dem Bedeutungszusammenhang, noch aus den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers. Aus dem Wortlaut lasse sich nicht entnehmen, daß ein unbegrenzter Abzug von Parteispenden als Betriebsausgaben zugelassen werden sollte.

Soweit der BFH³⁹ diese Vorschriften nach Wortsinn, Bedeutungszusammenhang und Vorstellungen des historischen Gesetzgebers auslegt, ist nur die Feststellung möglich, daß im Rahmen dieser Regelungen ein Abzug von Parteispenden nicht erfolgen kann. Dies wird nicht bestritten, jedoch folgt hieraus noch kein Abzugsverbot im Rahmen des § 8 Abs. 1 KStG. Es geht nicht darum, ob sich aus § 9 Nr. 3 b KStG 1977/81 (bzw. § 11 Nr. 5 b KStG 1968/75) ein unbegrenzter Abzug von Parteispenden als Betriebsausgaben entnehmen läßt, bzw. dieser zugelassen werden sollte, vielmehr muß sich hieraus ein Abzugsverbot ergeben.

Hierfür gibt der Wortsinn der Regelung eindeutig nichts her⁴⁰ (§ 11 Nr. 5 b KStG 1968/75: „... sind ... abzuziehen, soweit sie nicht bereits nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes abzugsfähige Ausgaben sind“; § 9 Nr. 3 b 1977/81: „Abziehbare Aufwendungen sind auch ...“). Damit wird der Vorrang der Gewinnermittlung nach den Bestimmungen des EStG gem. § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. §§ 5 und 4 Abs. 4 EStG betont.

Ein weiteres Argument entnimmt der I. Senat des BFH⁴¹ dem Umstand, daß § 9 Nr. 3 b KStG 1977/81 und § 11 Nr. 5 b KStG 1968/75 „nach dem Aufbau des KStG und nach ihrer Stellung in diesem Gesetz zu den Vorschriften über das Einkommen gehören“. Der Senat habe deshalb die Vorschrift des § 11 KStG 1968/75 wie Gewinnermittlungsvorschriften gewertet.

Allerdings kann sich aus dem Umstand, daß § 9 Nr. 3 b KStG 1977/81 über die nach den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG abziehbaren Aufwendungen hinaus weitere Aufwendungen zum Abzug zuläßt, ein Abzugsverbot nicht ergeben. Daß es sich dabei um Gewinnermittlungsvorschriften handelt, folgt aus dem System des Körperschaftsteuerrechts, das eine „Privatsphäre“ i. S. des Einkommensteuerrechts nicht kennt, weshalb keine „privaten Abzüge“ denkbar sind. Allein läßt sich auch hiermit kein Abzugsverbot begründen.

Die Schwächen in der Argumentation des BFH liegen darin, daß sich aus Wortsinn und Bedeutungszusammenhang ein Abzugsverbot ergeben müßte. Dies wird in der Begründung dadurch „überdeckt“, daß gesetzessystematisch die Ausnahme einer Ausnahme (Begrenzung des

sen in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (FN 2), § 10 EStG Anm. 17; v. Wallis, DStZ 1983, 135 f.; Reuter, DStR 1983, 635 f.; Denninger, AG 1985, 263 (266); FG Köln, FR 1985, 326 (329).

28 BStBl. III 1952, 220 (231).

29 RStBl. 1928, 90; 1929, 211.

30 AG Bochum, NJW 1985, 1968 (1970); AG Köln, DStZ 1985, 145 (147).

31 Parteispendenproblematik, a. a. O. (FN 2), S. 157 (164 f.).

32 NJW 1985, 1939 (1941).

33 Kruse, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 12. Aufl. Köln 1986, § 4 RdNr. 134.

34 BFH, BStBl. III 1957, 286.

35 v. Wallis, DStZ 1983, 135 (139); Groh, NJW 1985, 993 (994); Scharpt/Strobel, DB 1985, 1044 (1045 f.).

36 Dahingestellt kann es insoweit bleiben, ob in den meisten Fällen eine private Veranlassung den Abzug ausschließt (vgl. BFH VIII R 188/84, a. a. O. [FN 2]).

37 DB 1986, 2640.

38 A. a. O. (FN 3).

39 A. a. O. (FN 3).

40 So auch BFH vom 4. 2. 1987 I R 58/86, FR 1987, 235.

41 A. a. O. (FN 3).

Spendenabzugs) generalisiert wird, d. h. die Einschränkung der erweiterten Abzugsmöglichkeit wird als generelle Einschränkung postuliert. Erst dann wird auf Basis dieses Axioms - für das keine Stütze im Gesetz näher benannt wird - untersucht, ob diese Einschränkung einen Abzug zuläßt. Hier ist schon die Frage so gestellt, daß sie gesetzssystematisch nicht mit ja zu beantworten ist. Denn die generelle Regelung geht bereits dann von der Abziehbarkeit aus, wenn es sich um eine Betriebsausgabe handelt. Aus der Systematik läßt sich somit weder im Einkommen- noch im Körperschaftsteuerrecht ein Abzugsverbot begründen.

3. Regelungsabsicht des historischen Gesetzgebers

Als historischer Beleg wird angeführt, der Gesetzgeber sei immer von der privaten Veranlassung bei Parteispenden ausgegangen⁴². Auch sei die Diskussion über Parteispenden als Betriebsausgaben erst durch die Strafverfahren provoziert worden und werde der „historischen Tradition“ der meisten Spenden nicht gerecht⁴³. Der Hinweis auf eine „historische Tradition“ kann nicht als Argument gewertet werden. Die Nichtanerkennung von Parteispenden als Betriebsausgaben basierte in der Vergangenheit im wesentlichen darauf, daß solche Spenden als privat veranlaßt typisiert wurden (s. o. 2 a, bb). Insoweit ist dem Argument, „es ist schon immer so gemacht worden“, keine Aussagekraft zuzubilligen. Auch der I. Senat des BFH⁴⁴ stellt auf den Willen des Gesetzgebers ab. Er ergeht sich dabei in Betrachtungen über den „wirklichen Willen“ des Gesetzgebers. Dabei mag davon auszugehen sein, daß der Gesetzgeber die bestehende, auf der typisierenden Betrachtungsweise basierende Auslegung des BFH zur Kenntnis genommen hat.

Hieraus läßt sich jedoch nicht der Schluß ziehen, der Gesetzgeber habe den Ausschluß von Parteispenden als Betriebsausgaben in seinen Willen aufgenommen. Denn eine solche Annahme bedeutete, daß ein Gesetzgeber, der eine bestimmte Rechtsprechung akzeptierte, diese in seinen Willen aufnahm, wodurch sie Gesetz würde, mithin jede Rechtsprechungsänderung ausgeschlossen. Im konkreten Fall wäre auch die typisierende Betrachtungsweise Gesetz geworden, eine Konsequenz, die wohl der BFH selbst nicht zöge. Die Typisierung wurde nicht gesetzlich fixiert; sie basiert nur auf der Rechtsprechung. Geht der Gesetzgeber von einer solchen bestehenden Rechtsprechung aus, so bedeutet das nicht, daß er diese in seinen Willen aufgenommen hat. Allerdings behauptet der I. Senat des BFH⁴⁴, den „wirklichen Willen“ ermittelt zu haben, und gründet allein hierauf seine Entscheidung. Insoweit geht er - wie *Felix*⁴⁵ zu Recht bemerkt - von der subjektiven Auslegungsmethode aus. Demgegenüber gehen sowohl die Rechtsprechung des BVerfG und des BFH⁴⁶ als auch viele Stimmen in der Literatur⁴⁷ von der objektiven Methode aus oder vertreten zumindest eine vermittelnde Meinung.

Allerdings sind selbst die Vertreter der subjektiven Methode der Ansicht, daß der im „Gesetz zum Ausdruck gelangte Wille des Gesetzgebers ... in den Worten auch

einen (wenngleich unvollkommenen) Ausdruck gefunden“ haben müsse⁴⁸, oder wie *Tipke*⁴⁹ formuliert, daß es dem Gesetzesanwender zwar zuzumuten sei, sich mit der amtlichen Begründung zu befassen, nicht jedoch mit der „Entwicklung einer Vorschrift (eventuell seit ihrer Entstehung im vorigen Jahrhundert) wie ein Rechtshistoriker“. Hieraus geht klar hervor, daß sich auch nach der subjektiven Theorie die Absicht des Gesetzgebers im Hinblick auf eine bestimmte Regelung im Gesetz manifestieren muß. Ansonsten wären Gesetze überflüssig und durch reine „Absichtserklärungen“ ersetzbar.

Eine solche Manifestation des „Willens“ heißt, daß diese Regelung positiv gewollt sein muß. Es kann dabei nicht als „Willen“ bezeichnet werden, wenn der Gesetzgeber - u. U. irrtümlich - von einer falschen Gesetzesinterpretation ausgeht. Denn wenn sich aus den Gesetzesmaterialien, wie der I. Senat des BFH in seinem Vorbescheid⁵⁰ anführt, ergibt, daß der Gesetzgeber davon ausgeht, die bestehende Rechtslage sehe bereits einen Ausschluß der Abzugsfähigkeit von Parteispenden als Betriebsausgaben vor, so kann die Regelung der §§ 9 Nr. 3 b KStG 1977/81 und 11 Nr. 5 b KStG 1968/75 zu keiner Zeit als einschränkende Regelung gedacht gewesen sein. Nimmt der Gesetzgeber eine bestehende, durch Richterspruch gefestigte „Rechtslage“ zur Kenntnis, so ist damit keine Manifestation des gesetzgeberischen Willens im Hinblick auf die nicht vom Regelungsgehalt erfaßten Normen zu sehen.

Eine andere Ansicht müßte zu dem Ergebnis kommen, daß der Gesetzgeber, der von einer Rechtslage als bestehend ausginge, diese in seinen Willen aufnahm. Eine Rechtsprechungsänderung aufgrund besserer Erkenntnis wäre somit ausgeschlossen, da die Rechtsprechung nach Art. 20 Abs. 3 GG an das Gesetz gebunden ist. Damit kann auch die historische Auslegung nicht zu dem Ergebnis gelangen, daß Parteispenden grundsätzlich vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind.

4. Teleologische Auslegung

Schließlich fragt sich, ob der Normzweck des § 4 Abs. 4 eine Einschränkung rechtfertigt.

Betriebsausgaben sind Teil der Einkünfteermittlung gem. § 2. Dabei sollen die privat veranlaßten Ausgaben von den Ausgaben, die mit der Einkünfteerzielung zusammenhängen, abgegrenzt werden⁵¹. Zwar kann bestimmt werden, daß die Abzugsfähigkeit eingeschränkt sein soll. Dies ist allerdings nicht dem Zweck der Norm entnehmbar.

Auch aus der Regelung des § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 4 EStG kann eine Einschränkung nicht gefolgert werden. Eine einschränkende Auslegung des Betriebsausgabenbegriffs ist deshalb dem Bedeutungszusammenhang des Gesetzes nicht zu entnehmen.

Wenn *Birk*⁵² aus dem normativen Charakter des § 4 Abs. 4 eine Auslegungsmöglichkeit herleitet, führt dies zum Ergebnis, daß auf dem Umweg über die Verfassung eine Typisierung von Parteispenden als privat veranlaßt vorgenommen wird⁵³.

42 Korth, DB 1985, 2640 (2642).

43 Schönemann, in: Parteispendenproblematik, a. a. O. (FN 2), S. 35 (42).

44 A. a. O. (FN 3).

45 A. a. O. (FN 3).

46 BVerfGE 1, 299 (312); 57, 250 (262) st. Rspr.; BFH, BStBl. II 1971, 46; BFHE 125, 423 (432) - st. Rspr.; weitere Nachweise bei *Felix*, a. a. O. (FN 3).

47 Vgl. *Larenz*, a. a. O. (FN 17), S. 301 ff. m. w. N.

48 *Ennecerus/Nipperdey*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 15. Aufl. 1959, § 54.

49 *Steuerrecht*, a. a. O. (FN 20), S. 113.

50 A. a. O. (FN 3).

51 *Glanegger*, in: L. Schmidt, EStG, 6. Aufl. München 1987, § 2 Anm. 4; *Tipke*, *Steuerrecht*, a. a. O. (FN 20), S. 171.

52 NJW 1985, 1939 (1941, 1943).

53 Ähnlich *List*, in: Parteispendenproblematik, a. a. O. (FN 2), S. 127 (145).

Dagegen spricht die Regelung des § 40 AO, der nach allgemeiner Meinung⁵⁴ für die Besteuerung i. e. Sinne gilt, d. h. für die Lastenverteilung, die an Realgrößen anknüpfen soll⁵⁵.

Soweit sich *Birk*⁵⁶ für die Nichtgeltung des § 40 AO auf *Lang*⁵⁵ beruft, erscheint die Argumentation zweifelhaft. *Lang* betont gerade für Ermittlung der „Realgrößen“, also die Gewinn- bzw. Einkünfteermittlung, die Geltung des § 40 AO. Nur bei wertbezogenen Ausnahmen von der Besteuerung, somit bei Subventionsregelungen, ergibt sich auch eine § 40 AO ausschließende Wertbezogenheit der Abzugsmöglichkeit. Die Geltung des § 40 AO für den Betriebsausgabenabzug ist jedoch anzunehmen.

Gegen die Ansicht *Birks* spricht gerade die normative Auslegung. Bei einer solchen Auslegung im Hinblick auf den „normativen Sinn“ des Gesetzes⁵⁷ ist, wie *Birk* feststellt⁵⁸, auf die Wertung des Gesetzes⁵⁹, d. h. allerdings in erster Linie auf das Einzelgesetz abzustellen, im vorliegenden Fall auf das objektive Nettoprinzip. Dieses ist Ausfluß des Leistungsfähigkeitsprinzips⁶⁰.

Der staatliche Steueranspruch entsteht erst mit der Erzielung von Gewinn. Dessen Ermittlung wird durch die Betriebsausgaben beeinflusst. Werden Betriebsausgaben als nicht abzugsfähig behandelt, so erhöht dies die Bemessungsgrundlage.

Allerdings gibt das Prinzip der Gewinnermittlung keinen Anhaltspunkt für eine verfassungskonforme „normative“ Auslegung.

Auch nach der teleologischen Auslegungsmethode ergibt sich kein Anhaltspunkt für die Möglichkeit einer einschränkenden Auslegung.

5. Keine einschränkende Auslegung möglich

Eine verfassungskonforme Auslegung setzt voraus, daß eine Auslegung nach mindestens einer klassischen Auslegungsmethode keinen Widerspruch zur Verfassung ergibt⁶¹. Zwar hat das BVerfG Gesetze entgegen der Auslegung, die nach den üblichen Methoden möglich war, verfassungskonform eingeschränkt⁶². Dabei handelt es sich jedoch um eine - danach zu prüfende - verfassungskonforme Rechtsfortbildung⁶¹. Mangelt es - wie hier - an der Mehrdeutigkeit des Auslegungsergebnisses, so kann die verfassungskonforme Gesetzesauslegung zu keinen Normenkorrekturen im Rahmen der grundsätzlichen Wertentscheidung der Verfassung führen⁶³. Demnach umfaßt der Betriebsausgabenbegriff grundsätzlich auch betrieblich veranlaßte Parteispenden.

IV. Verfassungskonforme Reduktion des Betriebsausgabenbegriffs

Eine Einschränkung des Betriebsausgabenbegriffs dahingehend, daß Parteispenden nicht umfaßt wären, ist nach dem Vorhergesagten nur durch eine von der Verfassung gebotene teleologische Reduktion (verfassungskonforme Reduktion) des Betriebsausgabenbegriffs möglich.

54 *Kruse*, : *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 33), § 40 RdNr. 6; *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, a. a. O. (FN 33), § 160 RdNr. 2.

55 *Lang*, *StuW* 1984, 15 (20).

56 *NJW* 1985, 1939 (1940).

57 *Larenz*, a. a. O. (FN 17), S. 304, 448.

58 *NJW* 1985, 1939 (1941).

59 *Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 7. Aufl. Stuttgart 1977, S. 108 ff., 125 („normativer Begriff i. e. S.“).

60 *Tipke*, *Steuerrecht*, a. a. O. (FN 20), S. 158.

61 *Larenz*, a. a. O. (FN 17), S. 326.

62 Beschluß vom 25. 4. 1972 1 BvL 13/67, BVerfGE 33, 52 (70).

63 *Denninger*, AG 1985, 263 (264).

1. Bestehen einer Lücke

Eine verfassungskonforme Reduktion setzt eine verdeckte Lücke im Gesetz voraus. Eine verdeckte Lücke besteht, wenn das Gesetz zwar eine auf Fälle dieser Art anwendbare Regel enthält, die aber nach ihrem Sinn und Zweck auf diese bestimmte Gruppe von Fällen nicht paßt, weil sie deren, für die Wertung relevante Besonderheit, außer acht läßt. Die Lücke müßte im Fehlen einer Einschränkung bestehen⁶⁴. Eine solche Lücke liegt vor, wenn man die verfassungsrechtlichen Wertungsgesichtspunkte heranzieht.

Hierzu hat das BVerfG ausgeführt, daß der Grundsatz der Chancengleichheit der Parteien und der Bürgergleichheit eine nach der Höhe des Einkommens unterschiedliche Höhe der Parteispendenabzugsfähigkeit nicht zuläßt⁶⁵.

Eine unbegrenzte Abzugsfähigkeit von Parteispenden als Betriebsausgaben erscheint bedenklich vor dem Hintergrund der Tatsache, daß bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen kein hinreichender Zusammenhang zwischen der Spende und betrieblicher bzw. beruflicher Veranlassung besteht.

Damit wäre einer Minderheit von Steuerpflichtigen die Möglichkeit zum unbeschränkten Abzug von Parteispenden eröffnet. Dagegen spricht jedoch, daß sich das BVerfG lediglich zur Abzugsfähigkeit als Sonderausgaben geäußert und dabei festgestellt hat, daß der Staat hierfür keine Steuervergünstigungen gewähren könne. Der Abzug von Betriebsausgaben ist aber nicht als Steuervergünstigung⁶⁶ anzusehen.

Dem ist allerdings entgegenzuhalten, daß die sich in der Verfassung äußernde Wertentscheidung des formellen Gleichheitssatzes auch bei dem Abzug von Betriebsausgaben ihre Gültigkeit haben muß. Inwieweit sich dabei die tragenden Gründe einer Entscheidung des BVerfG auf die Betriebsausgaben übertragen lassen⁶⁷, ist eine Frage der Lückenausfüllung, nicht des Bestehens einer Lücke.

Demgegenüber geht der I. Senat des BFH in seinem Vorbescheid⁶⁸ davon aus, daß bereits mit Bestehen der Lücke die Art und Weise der Lückenfüllung vorgegeben ist. Dies ist jedoch dann nicht gegeben, wenn sich aus der Verfassung selbst mehrere Möglichkeiten ergeben, wie eine Lücke gefüllt werden könnte.

Wie bereits ausgeführt, besteht ein Wertungswiderspruch zwischen dem formalen Gleichheitssatz und dem unbeschränkten Abzug von Parteispenden als Betriebsausgaben.

Damit ist die Zulässigkeit einer Lückenausfüllung zu prüfen.

2. Zulässigkeit der Lückenfüllung

a) Bindungswirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG

Als Argument für eine Lückenfüllung wird die Wirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG angeführt. *J. Ipsen*⁶⁹ verweist dabei auf die Bindungswirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG, der die Finanzgerichte zur Beachtung der tragenden

64 *Larenz*, a. a. O. (FN 17), S. 362.

65 BVerfG, DB 1986, 1601 (vgl. FN 10).

66 *Friauf*, in: *Parteispendenproblematik*, a. a. O. (FN 2), S. 25 (29).

67 v. *Wallis*, *DSZ* 1983, 135 (140); *Denninger*, AG 1985, 263 (266); *Felix*, *NJW* 1985, 1935 (1938); *Friauf*, in: *Parteispendenproblematik*, a. a. O. (FN 2), S. 25 (29); *FG Köln*, FR 1985, 326 (329).

68 A. a. O. (FN 3).

69 In: *Parteispendenproblematik*, a. a. O. (FN 2), S. 5 (19).

Gründe der verfassungsgerichtlichen Judikatur verpflichtet. Selbst wenn man mit dem BVerfGG⁷⁰ annimmt, daß auch die tragenden Gründe gem. § 31 Abs. 1 BVerfGG die Gerichte binden, könnte diese Bindungswirkung aus zwei Gründen zweifelhaft sein.

Zuerst bindet § 31 Abs. 1 BVerfGG lediglich Verfassungsorgane, Gerichte und Behörden⁷¹. Eine weitergehende Bindung ergibt sich aus § 31 Abs. 2 BVerfGG, wo die Bindungswirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG nach allgemeiner Meinung mit Wirkung *inter omnes* erweitert wird⁷². Wenn die enge Auslegung des Betriebsausgabenbegriffs mit der Bindungswirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG begründet würde, so hätte dies zur Folge, daß zwar eine Bindungswirkung *inter omnes* nicht besteht, allerdings die Gerichte an diese enge Auslegung gebunden wären, insoweit über einen Umweg die allgemeine Bindung des § 31 Abs. 1 BVerfGG erreicht würde.

Das BVerfG sieht durch § 31 Abs. 1 BVerfGG eine Bindung an die tragenden Gründe festgelegt. Bereits dies ist umstritten⁷³. Bindung an die tragenden Gründe bedeutet, daß Tenor und tragende Gründe eine über den Einzelfall hinausgehende Bindungswirkung entfalten und von den Gerichten in allen zukünftigen Fällen zu beachten sind, um auszuschließen, daß der gleiche Sachverhalt dem BVerfG mehrmals zur Nachprüfung unterbreitet wird⁷⁴. Deshalb müßten sich die tragenden Gründe auf den Betriebsausgabenbegriff übertragen lassen.

Zu Recht verneint dies *List*⁷⁵ mit der Begründung, das BVerfG habe lediglich den Abzug von Sonderausgaben behandelt, als es von mittelbarer Parteienfinanzierung durch Steuerverzicht sprach.

Die Frage der Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben ist mit dem Sonderausgabenabzug nicht vergleichbar. Es ist nicht möglich, die Bindungswirkung der tragenden Gründe i. S. d. § 31 Abs. 1 BVerfGG so weit zu ziehen, daß darüber eine Bindung *inter omnes* erreicht wird. Eine Bindung *inter omnes* wird nur in § 31 Abs. 2 BVerfGG festgelegt. Bei § 31 Abs. 2 BVerfGG ist unbestritten, daß die Bindungswirkung nur an den Tenor knüpft⁷⁶. Zieht man den Rückschluß aus § 31 Abs. 2 BVerfGG, so folgt, daß die Bindungswirkung *inter omnes* nur auf den Tenor beschränkt ist. Der Tenor der Entscheidung des BVerfG bezieht sich nur auf Sonderausgaben. Die Bindungswirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG kann sich somit nur auf die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben erstrecken. Eine Anwendbarkeit auf den Betriebsausgabenbegriff ist folglich nicht möglich.

b) Lückenfüllung durch Einbeziehung des formellen Gleichheitssatzes

Die Lücke könnte durch Einbeziehung der Wertung des formellen Gleichheitssatzes in den Betriebsausgabenbegriff geschlossen werden.

Eine solche Lückenausfüllung dürfte allerdings nicht zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führen, d. h. sie

dürfte selbst nicht unter Verletzung verfassungsrechtlicher Prinzipien vorgenommen werden. Eine Lückenfüllung ist unzulässig, wenn man mit der h. M.⁷⁷ eine steuerverschärfende Rechtsfortbildung über den Wortsinn hinaus ablehnt. Denn im vorliegenden Fall läßt der Wortsinn keine Einschränkungen zu und eine solche wirkte auch steuerverschärfend⁷⁸. Demgegenüber hält die Gegenmeinung⁷⁹ eine Rechtsfortbildung grundsätzlich für zulässig.

Daraus folgt jedoch im vorliegenden Fall nicht notwendigerweise die Zulässigkeit der Lückenfüllung durch verfassungskonforme Reduktion. Vielmehr befaßt sich der oben erwähnte Meinungsstreit mit der Lückenfüllung bei spezifisch steuerrechtlichen Wertungsgegensätzen. Bei der Einbeziehung des formalen Gleichheitssatzes handelt es sich jedoch nicht um einen spezifischen steuerrechtlichen Wertungsgegensatz, sondern um eine direkte Bezugnahme auf die Einbeziehung von Verfassungsrecht. Für den Ausschluß der Parteispenden vom Betriebsausgabenabzug spricht der formale Gleichheitssatz, den das BVerfG (s. o. 1) aufgestellt hat. Danach ist es angesichts des in der demokratischen Grundordnung verankerten gleichen Wahlrechts gem. Art. 38 GG aller Staatsbürger unabdinglich, daß jede Wählerstimme nicht nur den gleichen Zählwert, sondern grundsätzlich auch den gleichen Erfolgswert haben muß⁸⁰.

Ein Betriebsausgabenabzug von Parteispenden in unbegrenzter Höhe hätte zur Folge, daß auf die Meinungsbildung durch einzelne noch stärker Einfluß genommen werden könnte, die berufliche oder betriebliche Gründe zu einer Spende anführen können. Hierdurch wären die Parteien einer Einflußnahme ausgesetzt, die noch mehr auf spezielle Einzelinteressen fixiert ist.

Dies deshalb, weil eine Betriebsausgabe um so eher vorliegt, je mehr das mit der Spende zu erreichende Ziel mit dem Betrieb zusammenhängt. Der formale Gleichheitssatz scheint deshalb in starkem Maße gefährdet.

Zweifel bestehen jedoch, ob diese Lücke durch eine verfassungskonforme Reduktion beseitigt werden kann. Eine solche Reduktion ist nach Meinung des BVerfG⁸¹ möglich, wenn eine weitergehende Wirkung beabsichtigt war, als nach der Verfassung zulässig ist, damit von der Absicht des Gesetzgebers das Maximum dessen aufrecht erhalten wird, was aufrecht erhalten werden kann. Selbst wenn man die Möglichkeit der Rechtsfortbildung zu Lasten des Steuerpflichtigen zuläßt, erscheint diese im vorliegenden Fall zweifelhaft. Grundsätzlich bedarf es hierzu spezialgesetzlicher Regelungen, die durch Induktionsschluß übertragbar wären.

Steuerliche Regelungen, die einen solchen Induktionsschluß dergestalt zuließen, wie der Wertungswiderspruch zu beheben ist, lassen sich jedoch nicht finden. In einem solchen Fall ist die Reduktion durch den Grad der Bestimmtheit der zum Maßstab genommenen verfassungsrechtlichen Norm begrenzt, d. h. die Reduktion dürfte nicht in das Regelungsermessen des Gesetzgebers eingreifen.

Denn ein solcher Eingriff in den Entscheidungszeitraum des Gesetzgebers widerspricht dem Gewaltenteilungsprinzip und ist somit unzulässig. Umstritten ist bereits, ob das BVerfG eine qualitative Teilnichtigkeitserklä-

70 Urteil vom 23. 10. 1951 3 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (37); Beschluß vom 10. 6. 1975 2 BvR 1018/78, BVerfGE 40, 88 (93 f.) - st. Rspr.

71 *Schlaich*, Das Bundesverfassungsgericht, München 1985, S. 203 f.; *Maunz* in: *Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Ulsamer*, BVerfGG, Komm., § 31 RdNr. 15.

72 *Schlaich*, a. a. O. (FN 71), S. 210 f.

73 *Schlaich*, a. a. O. (FN 71), S. 204 ff.

74 *Maunz*, in: *Maunz u. a.*, BVerfGG, a. a. O. (FN 71), § 31 RdNr. 16.

75 *List*, BB 1985, 1708 ff.; so auch *Friauf*, in: *Parteispendenproblematik*, a. a. O. (FN 2), S. 25 (29); *Ulsenheimer*, NJW 1985, 1929 (1932 f.); *Denninger*, AG 1985, 263 (265, 267).

76 *Maunz*, in: *Maunz u. a.*, BVerfGG, a. a. O. (FN 71), § 31 RdNr. 34; *Denninger*, AG 1985, 263 (265, 267).

77 Nachweise bei *Tipke*, Steuerrecht, a. a. O. (FN 20), S. 55.

78 So auch *Tipke*, *StuW* 1985, 279 (284); *Friauf*, in: *Parteispendenproblematik*, a. a. O. (FN 2), S. 25 (30); *Vogel*, NJW 1985, 2986 (2987 f.).

79 *Tipke*, Steuerrecht, a. a. O. (FN 20), S. 55 ff. m. w. N.

80 Urteil vom 6. 2. 1956 2 BvH 1/55, BVerfGE 4, 375 (382).

81 Beschluß vom 14. 2. 1973 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269 (286 ff.).

rung des § 10 b EStG vornehmen konnte, weil diese zu unscharf sei und gegen das Gewaltenteilungsprinzip verstoße⁸².

Bestehen bereits hiergegen Bedenken, so erscheint es um so problematischer, wenn der Betriebsausgabenabzug im Wege einer verfassungskonformen Rechtsfortbildung durch die Rechtsprechung reduziert würde.

Um nicht in die Kompetenz des Gesetzgebers einzugreifen, hat das BVerfG Gleichheitsverstöße bei steuerlichen Regelungen lediglich festgestellt, diese allerdings nicht dadurch gelöst, daß es eine Steuerverschärfung anordnete, oder das Gesetz insgesamt für nichtig erklärte⁸³.

Zur Sicherung des formellen Gleichheitssatzes ist ein Ausschluß der Parteispenden als Betriebsausgabe nicht zwingend. So wäre auch hierbei ein Chancenausgleich i. S. d. § 22 a ParteiG denkbar. Zudem könnte der Gesetzgeber eine gleichmäßige Berücksichtigung aller wahlkampfkostenerstattungsberechtigten Parteien durch den Spendengeber vorschreiben⁸⁴.

Eine verfassungskonforme Rechtsfortbildung wäre deshalb selbst dem BVerfG verwehrt. Ist diesem eine solche Rechtsfortbildung nicht möglich, so kann ein anderes Gericht keine andere Entscheidung treffen. Soweit sich der BFH in seinem Vorbescheid⁸⁵ auf das BVerfG beruft, muß entgegengehalten werden, daß die Rechtsprechung des BVerfG nur z. T. in die Betrachtung einfließt, die Frage des Eingriffs in die Gesetzgebungskompetenz jedoch nicht. Diese Frage ist um so heikler, als der Gesetzgeber, als er die Frage der Abzugsfähigkeit von Parteispenden zu regeln hatte, eine ganz andere Regelung traf als die der generellen Limitierung auf 1800 DM.⁸⁶ Soweit der BFH sich in seinem Vorbescheid auf das BVerfG beruft, wird insoweit die ständige Rechtsprechung des BVerfG⁸³ nicht beachtet.

Ist nicht voraussehbar, wie der Gesetzgeber eine bestehende Lücke schließt, so spricht für die unveränderte Fortgeltung der Norm das Prinzip der Rechtssicherheit. Für die Vergangenheit die Lücke so zu schließen, daß hierdurch der Abzug von Parteispenden als Betriebsausgaben generell unzulässig wird, widerspricht deshalb dem Grundsatz der Rechtssicherheit und verstößt gegen das Rechtsstaatsprinzip.

3. Ergebnis

Eine verfassungskonforme Reduktion des Betriebsausgabenbegriffs dahingehend, daß Parteispenden vom Abzug ausgeschlossen wären, ist deshalb nicht möglich.

Zur Kontinuität der Rechtsprechung des BFH

Von Dipl.-Finanzwirt KARL-HEINZ GÜNTHER, Übach-Palenberg

I. Einleitung

Steuervereinfachungsgesetz, Steuerbereinigungsgesetz, Steuersenkungsgesetz, Wohneigentumsförderungsgesetz – diese innerhalb nur weniger Jahre auf Steuerbürger und Finanzverwaltung niederprasselnde Gesetzesflut (die Aufzählung ist längst nicht erschöpfend) trägt, wie es mittlerweile nicht nur Fachleuten bekannt ist, trotz der teilweise gegenteiligen Namensgebung eher zur Verkomplizierung denn zur Vereinfachung des

V. Zusammenfassung

1. Die Auslegung des Betriebsausgabenbegriffs ergibt keine Anhaltspunkte für eine Einschränkung dahingehend, daß Zuwendungen an Parteien ausgeschlossen wären. Eine verfassungskonforme Auslegung ist damit nicht möglich.
2. Eine von der Verfassung gebotene teleologische Reduktion (verfassungskonforme Reduktion) des Betriebsausgabenbegriffs ist nicht durchführbar, obwohl eine Regelungslücke bestand. Denn
 - a) die Bindungswirkung des § 31 BVerfGG erstreckt sich nicht so weit, daß das Urteil des BVerfG (BVerfGE 8, 51) eine solche Reduktion begründen könnte;
 - b) aus der Verfassung ergibt sich nicht, wie die Lücke zu schließen wäre, so daß eine Lückenfüllung zum Eingriff in die Gesetzgebungskompetenz führen müßte.

⁸² Sachs, DVBl. 1979, 389 (390).

⁸³ Urteil vom 29. 5. 1973 1 BvR 424/71 und 325/72, BVerfGE 35, 79 (148); Beschluß vom 8. 10. 1980 1 BvL 122/78, 61/79 und 21/77, BVerfGE 55, 100 (112); Beschluß vom 16. 6. 1981 1 BvL 129/78, BVerfGE 57, 335 (346); Urteil vom 14. 7. 1981 1 BvL 28/77, 48/79, 1 BvR 154/79, 170/80, BVerfGE 57, 361 (388); Beschluß vom 7. 7. 1982 2 BvL 14/78, 2/79 und 7/82, BVerfGE 61, 43 (68); Urteil vom 8. 6. 1982 1 BvL 25, 38, 40/80 und 12/81, BVerfGE 61, 358; Beschluß vom 5. 7. 1983 2 BvR 460/80, BVerfGE 64, 367 (388); *Friauf*, in: Parteispendenproblematik, a. a. O. (FN 2), S. 25 (31).

⁸⁴ *Denninger*, AG 1985, 263 (267); hinzu kommt, daß im Falle des Revisionsverfahrens (a. a. O., FN 3) alle Parteien „gleichmäßig“ bedacht wurden und damit dem Grundgedanken der Chancengleichheit bzw. Parteiglichtigkeit Rechnung getragen wurde; d. h. es wurde genau das erreicht, was die Verfassungsrechtsprechung bezweckte. Deshalb mutet es seltsam an, wenn diese Rechtsprechung gerade in diesem Fall einen grundsätzlichen Ausschluß der Abziehbarkeit von Parteispenden als Betriebsausgaben rechtfertigen soll.

⁸⁵ A. a. O. (FN 3).

⁸⁶ Der dem Vorbescheid des BFH (a. a. O., FN 3) zugrundeliegende Sachverhalt legt die Vermutung nahe, daß die Spenden aus betrieblichen Gründen oder aus Gründen, die im Verhältnis der Körperschaft zu ihrem Träger (als Art der causa societatis) liegen, geleistet wurden, mithin eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Die Behauptung, dafür fehlten „jegliche konkrete Anhaltspunkte“ (so der BFH, a. a. O., FN 3) erscheint unrealistisch. Es ist wohl nicht zu leugnen, daß die Parteien die Gebietskörperschaften beherrschen, weshalb man den Willen der Gebietskörperschaften durchaus als den Willen der Parteien bezeichnen kann. Diese Gebietskörperschaften sind die Gewährträger der Stadtparkasse, damit spricht alles dafür, daß die Parteien als nahestehende Personen anzusehen sind. Der Vorbescheid ließe demgegenüber nur den Schluß zu, daß es sich um eine nicht-betriebliche Aufwendung der Kapitalgesellschaft handelt, was eine Abweichung von der ständigen Rechtsprechung des BFH beinhaltet; vgl. *Wassermeyer*, DB 1987, 1113 (1115) m. w. N.; BFH I R 58/86, BB 1987, 804 (806 f.); *Felix*, a. a. O. (FN 3).

Steuerrechts bei. Da der Gesetzgeber das Steuerrecht häufiger denn je zur Gestaltung seiner Konjunktur- und Gesellschaftspolitik ge-(miß?)braucht und eine Beruhigung an der steuerlichen Gesetzesfront auch künftig kaum zu erwarten ist, kommt der steuerlichen Jurisprudenz in erhöhtem Maße Bedeutung zu. Der Steuerbürger und häufig auch die Finanzverwaltung sehen im Bundesfinanzhof hoffnungsfroh die maßgebliche unabhängige Instanz, die zwar das Gesetzesdickicht nicht beseitigen, jedoch zumindest Licht in das Dunkel bringen kann, ob