

BFH: Keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei einem Sponsoringvertrag

Sponsoringverträge stellen regelmäßig gemischte Verträge eigener Art dar, deren einzelne Leistungspflichten sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen. Aufwendungen für Leistungen im Rahmen eines solchen Sponsoringvertrages unterliegen nicht der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG.

Sachverhalt



Unterliegen die Aufwendungen für das Sponsoring (teilweise) der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG?

Die Klägerin, eine GmbH, betreibt einen Großhandel und ist Hauptsponsor des Sportvereins A. Im Rahmen einer Sponsoringvereinbarung zahlt die GmbH jährlich festgelegte Beträge an A. Im Gegenzug räumt A der GmbH verschiedene Sponsorenrechte ein, u.a. die Nutzung des Vereinslogos für Werbezwecke, die Werbepresenz des Firmenlogos auf den Trikots sowie Bandenwerbung (zunächst durch Anbringen des Firmenlogos auf der Bande und später durch Werbesequenzen auf LED-Banden und -Präsentationsleinwänden).

Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass es sich bei dem jeweiligen Sponsoringvertrag um einen gemischten Vertrag handele und die vom Vertrag umfassten Aufwendungen teilweise zu Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und f GewStG führten. Konkret sollten nach dem Finanzamt die (geschätzten) Aufwendungen für Bandenwerbung und Trikotwerbung der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG (Miete für bewegliche Wirtschaftsgüter) sowie die (geschätzten) Aufwendungen für Bildmaterial (Überlassung des Vereinslogos zu Werbezwecken) der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG (zeitlich befristete Überlassung von Rechten) unterliegen. Die eingelegte Klage hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Entgegen der Ansicht von Finanzamt und FG gelangt der BFH nun zu dem Ergebnis, dass die von der GmbH getätigten Aufwendungen für die Banden- und Trikotwerbung und die Überlassung des Vereinslogos nicht der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen.

Miet-/Pachtzinsen i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG (Grundlagen)

Gegenstand der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG sind Miet-/Pachtzinsen i.S.d. bürgerlichen Rechts. Daher muss der Nutzungsvertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet-/Pachtverhältnis i.S.d. bürgerlichen Rechts sein (vgl. u.a. BFH-Urteile u.a. vom 10.07.1996, I R 132/94 und vom 01.06.2022, III R 56/20). Ist ein Vertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet-/Pachtvertrag, gilt er steuerlich als solcher, auch wenn er untergeordnete Nebenleistungen enthält, die dem Vertragstyp „Miete“ oder „Pacht“ nicht entsprechen (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.1957, I 50/55 U). Bei einem entsprechenden Miet-/Pachtvertrag unterliegt das gesamte Entgelt der Hinzurechnung.

Die Einordnung unter einen dieser Vertragstypen ist ausgeschlossen, wenn der Vertrag wesentliche miet-/pachtfremde Elemente enthält. Dabei ist zu klären, ob der Vertrag in seine durch die Hauptpflichten bestimmten wesentlichen Elemente zerlegt und teilweise als Miet-/Pachtvertrag angesehen werden kann (gemischter Vertrag mit trennbaren Hauptpflichten). Eine Zerlegung ist möglich, wenn sich der Vertrag als ein Nebeneinander von Hauptpflichten verschiedener Vertragstypen darstellt, der (rechtlich) trennbare Leistungskomponenten enthält, die sich unabhängig voneinander beurteilen lassen (vgl. FG Münster, Urteil vom 18.08.2022, 10 K 1421/19 G). Ist das der Fall, ist nur der Teil des Entgelts hinzuzurechnen, der auf die Gebrauchsüberlassung entfällt (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.1983, I R 113/79).

Eine Trennbarkeit scheidet hingegen aus, wenn der Vertrag wesentliche miet-/pachtfremde Elemente enthält, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 25.10.2016, I R 57/15). Das gilt insbesondere dann, wenn die verschiedenen Leistungspflichten so miteinander verschmolzen sind, dass ein Vertragsgebilde ganz eigener Art entsteht, welches nicht mehr nur als ein Nebeneinander von Leistungen verschiedener Vertragstypen charakterisiert werden kann. Hier scheidet auch eine nur teilweise Zuordnung der Vereinbarung zum Typus eines Miet-/Pachtvertrags aus, sodass selbst die im Vertrag enthaltenen Elemente von Miete und Pacht im Rahmen der Hinzurechnung außer Betracht bleiben (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.1983, I R 113/79).

Sponsoringverträge als Verträge eigener Art mit nicht trennbaren Leistungspflichten

Nach dem BFH handelt es sich bei den Sponsoringverträgen um im BGB nicht speziell geregelte atypische Schuldverträge, bei denen die einzelnen Leistungspflichten derart miteinander verknüpft sind, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen (vgl. auch BGH-Urteil vom 17.06.1992, XII ZR 253/90). Daher können die Sponsoringverträge nicht in einzelne Bestandteile zerlegt und auch keine auf Elemente der Nutzungsüberlassung entfallenden Teile des Gesamtentgelts ermittelt werden, womit auch eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet-/Pachtvertrags und eine darauf basierende Hinzurechnung von Miet-/Pachtzinsen ausscheidet.

Vergleicht man einen Sponsoringvertrag mit den gesetzlich geregelten Verträgen, zeigt sich, dass der Sponsoringvertrag regelmäßig verschiedene Elemente der gesetzlich geregelten Vertragstypen (Miete, Pacht, Dienstleistung, Werkvertrag, Geschäftsbesorgung) enthält. Der Gesponserte schuldet nicht nur die Überlassung bestimmter Rechte oder Gegenstände (z.B. Gestattung der Nutzung von Logos), sondern ist regelmäßig auch zur "Entfaltung einer Aktivität" (z.B. Durchführung einer sportlichen Veranstaltung) verpflichtet. Beide Teilleistungen dienen den kommunikativen Zielen des Sponsors, der als Gegenleistung einen bestimmten Geldbetrag zahlt.

Sponsoringverträge im Streitfall

Auch die Sponsoringverträge im Streitfall sind Verträge eigener Art mit nicht trennbaren Leistungspflichten, was dazu führt, dass eine Hinzurechnung von Miet-/Pachtzinsen auch hinsichtlich nur Teilen des Entgelts ausscheidet, so der BFH.

Der Vertrag enthält wesentliche Vertragsbestandteile, die nicht unter die Hauptleistungspflichten eines Miet-/Pachtverhältnisses passen und sich auch nicht lediglich als Nebenleistungen zu einem Miet-/Pachtvertrag darstellen. Die von der GmbH erbrachte Pauschalvergütung stand im Zusammenhang mit von der A erbrachten wesentlich miet- und pachtfremden Leistungen, wie beispielsweise Werbung, Firmenlogo, Netzwerk, Wirtschafts-Club, Public Relations-Aktionen, bildlicher Hinweis auf Spielankündigungen etc.. Die Erbringung einer Werbe-/Kommunikationsleistung sei die charakteristische Leistung des Sponsoringvertrags.

Zurverfügungstellung der LED-Banden

Bei den Entgelten für die Zurverfügungstellung der digitalen Werbeflächen handelt es sich nach dem BFH nicht um Miet-/Pachtzinsen, selbst wenn man die Zurverfügungstellung der Bande isoliert betrachten würde. Denn A hatte sich verpflichtet, die von der GmbH überlassene Werbesequenz auf den LED-Banden während der Spiele zu zeigen. Damit stand nicht die Benutzung der digitalen Fläche, sondern eine von der A zu erbringende Werbeleistung im Vordergrund. Da A der GmbH zudem die Werbeflächen nicht zum eigenen Gebrauch überlassen hat, komme auch insoweit kein Mietvertrag in Betracht.

Aufwendungen für die Trikotwerbung

Auch die Aufwendungen für die Trikotwerbung stellen keine Mietzinsen dar. Zwar enthalte

die Überlassung von Werbeflächen auf eigener Bekleidung des Gesponserten auch ein mietvertragliches Element. Allerdings zahlt der Sponsor (hier: die GmbH) das Entgelt nicht nur für die Überlassung der Werbefläche (hier: das Trikot), sondern auch dafür, dass der Gesponserte (hier: A) selbst noch zur Nutzung der Werbefläche beiträgt (indem die Sportler die Trikots während der Sportveranstaltung tragen). Folglich liegt kein reiner Pacht-/Mietvertrag vor. Vielmehr handelt es sich um einen gemischten Vertrag, bei dem regelmäßig das werkvertragliche Element dominiert.

Vergütung

Auch die Regelungen über die Vergütung (Pauschalvergütung) und die Leistungsstörungen (Rückzahlung nur, wenn sämtliche Veranstaltungen ausfallen) sprechen für die Annahme einer wirtschaftlich und rechtlich einheitlichen und deshalb nicht aufteilbaren Vereinbarung.

Überlassung des Vereinslogos

Da sich das Vertragsverhältnis als ein einheitliches und unteilbares Ganzes darstellt, scheidet auch eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG für die Überlassung des Vereinslogos aus.

Betroffene Normen

§ 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG

Streitjahr 2015

Anmerkung

Einordnung des oben dargestellten Urteils

Das aktuelle BFH-Urteil zu Sponsoringverträge fügt sich gut in die bisherige, bereits sehr umfangreiche BFH-Rechtsprechung zu gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände ein. Es bestätigt insbesondere das erst kürzlich ergangene BFH-Urteil zu Mehrwegbehältnissen im Handel. Mit Urteil vom 01.06.2022 (III R 56/20, siehe [Deloitte Tax News](#)) lehnte der BFH eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mieten für Mehrwegbehältnisse im Rahmen eines Voll-Logistik-Konzepts (mit umfangreichen Werk-, Dienstleistungs- und Transportvertragsselementen) mit der Begründung ab, dass das Mietvertragsselement dem gesamtvertraglichen Leistungsbündel nicht das Gepräge gibt.

Das aktuelle BFH-Urteil steht im Widerspruch mit der Auffassung der Finanzverwaltung. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf das aktuelle BFH-Urteil reagieren wird.

Vorinstanz

Niedersächsisches FG, Urteil vom 11.11.2021, 10 K 29/20

Fundstelle

BFH, Urteil vom 23.03.2023, [III R 5/22](#), BStBl II 2023, S. 923

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 01.06.2022, III R 56/20, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 25.10.2016, I R 57/15, BStBl II 2022, S. 273, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 10.07.1996, I R 132/94, BStBl II 1997, S. 226

BFH, Urteil vom 15.06.1983, I R 113/79, BStBl II 1984, S. 17

BFH, Urteil vom 23.07.1957, I 50/55 U, BStBl III 1957, S. 306

FG Münster, Urteil vom 18.08.2022, 10 K 1421/19 G

BGH, Urteil vom 17.06.1992, XII ZR 253/90

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.