Downloaded from Blogs on 02.11.2026 23:23

By PwC Deutschland | 12 May 2023

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags

Unter den Begriff der Mietzinsen und Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG fallen nur Leistungen aufgrund solcher Verträge, die ihrem wesentlichen Gehalt nach Miet- oder Pachtverträge sind. Enthält der Vertrag neben der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung wesentliche nicht trennbare miet- oder pachtfremde Elemente, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen, scheidet eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte insgesamt aus. Bei einem Sponsoringvertrag kann es sich um einen atypischen Schuldvertrag handeln, bei dem die einzelnen Leistungspflichten derart miteinander verknüpft sind, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen, so dass auch eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags ausscheidet. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 02.11.2026 23:23

Sachverhalt

Die Klägerin, ein Handelsunternehmen in der Rechtsform der GmbH, schloss mit der A-GmbH, die mit der Vermarktung einer Sportmannschaft beauftragt war, einen Sponsoringvertrag. Nach den Bestimmungen dieses Vertrags warb die Sportmannschaft im Streitjahr auf ihrer Kleidung sowie an ihrer Heimspielstätte auf dem Boden, Sponsorentafeln und Banden, die zunächst feste Aufschriften trugen und später LED-Banden waren, für die Klägerin. Diese hatte zudem das Recht, das Logo des Vereins der Sportmannschaft für ihre eigenen Werbemaßnahmen zu nutzen.

Da das von der Klägerin für das Sponsoring zu zahlende Entgelt im Vertrag nicht getrennt für die einzelnen Leistungen der A-GmbH ausgewiesen wurde, schätzte das Finanzamt dieses und unterwarf den Aufwand für die Werbung auf Kleidung, Boden, Sponsorenwänden und Banden der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchstabe d Gewerbesteuergesetz (GewStG) (Miete beweglicher Wirtschaftsgüter) und den Aufwand für die Nutzung des Vereinslogos der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG (Überlassung von Rechten).

Die hiergegen gerichtete Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht hatte keinen Erfolg (siehe unseren **Blogbeitrag**).

Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben und die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben.

Gegenstand der Hinzurechnung sind Miet- und Pachtzinsen im Sinne des bürgerlichen Rechts (vgl. §§ 535 ff., 581 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB)). Der Nutzungsvertrag muss daher seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts sein (vgl. u.a. BFH, Urteil vom 14. Februar 1973, I R 85/71, BStBl II 1973, 412).

Bei den im Streitfall vorliegenden Sponsoringverträgen handelt es sich 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. Aus diesem Grund können die Sponsoringverträge nicht in einzelne Bestandteile zerlegt und auch keine auf Elemente der Nutzungsüberlassung entfallenden Teile des Gesamtentgelts (im Schätzungswege) ermittelt werden.

Daher scheidet auch eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags und eine darauf basierende Hinzurechnung von Miet- oder Pachtzinsen aus.

Die hier vorliegenden Sponsoringverträge sind Verträge eigener Art (sui generis) mit nicht trennbaren Leistungspflichten. Der Vertrag enthält wesentliche Vertragsbestandteile, die nicht unter die Hauptleistungspflichten eines Miet- und/oder Pachtverhältnisses passen und sich auch nicht lediglich als Nebenleistungen zu einem Miet-/Pachtvertrag darstellen.

Die von der Klägerin erbrachte Pauschalvergütung stand im Zusammenhang mit von der A erbrachten wesentlich miet- und pachtfremden Leistungen, wie beispielsweise Werbung, Firmenlogo, Netzwerk,

Downloaded from Blogs on 02.11.2026 23:23

Wirtschafts-Club, Public Relations-Aktionen, bildlicher Hinweis auf Spielankündigungen etc. Diese Leistungen enthalten werk- und dienstvertragliche Elemente (vgl. §§ 611 ff., 631 ff. BGB), teilweise mit Geschäftsbesorgungscharakter (vgl. §§ 675 ff. BGB).

Bei diesen Vertragsbestandteilen stellte die A der Klägerin nicht nur Gegenstände oder Rechte zur Verfügung. Vielmehr übernahm sie erfolgs- oder tätigkeitsbezogene Leistungspflichten, die auf die aktive Herbeiführung einer Werbewirkung zugunsten der Klägerin gerichtet waren. Die A ist bezüglich dieser Werbeträger laut Vertrag in erster Linie zur Erbringung einer Werbe-/Kommunikationsleistung verpflichtet, die als charakteristische Leistung den Sponsoringvertrag prägt (Staudinger/Schaub (2018) Vorbem. zu § 581 Rz 96).

Darüber hinaus stellen aber auch die übrigen ?und hier streitigen? vom Finanzamt hinzugerechneten Entgelte keine Miet- oder Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG dar.

Bei den (geschätzten) Entgelten für die Zurverfügungstellung von digitalen Werbeflächen und bewegten Bildern auf Leinwänden und LED-Banden handelt es sich nicht um Miet- oder Pachtzinsen, selbst wenn man die Zurverfügungstellung der Bande isoliert betrachten würde. Die A hatte sich verpflichtet, die von der Klägerin überlassene Werbesequenz an verschiedenen Stellen der LED-Bande in bestimmten Formaten während der Spiele in Rotation mit anderen Werbesequenzen zu zeigen. Es stand nicht die Benutzung der digitalen Fläche, sondern eine von der A zu erbringende Werbeleistung im Vordergrund. Damit haben die Vertragsparteien ein bestimmtes Arbeitsergebnis vereinbart.

Auch soweit das Finanzgericht die (geschätzten) Aufwendungen für die Trikotwerbung als Mietzinsen eingestuft hat, ist dem nicht zu folgen. Zwar enthält die Überlassung von Werbeflächen auf eigener Bekleidung des Gesponserten auch ein mietvertragliches Element. Es ist aber nicht so, dass der Klägerin lediglich die Möglichkeit eröffnet wurde, auf einer bestimmten angemieteten Fläche werbend tätig zu werden, und dass es in ihrem Belieben stand, ob sie die ihr zur Verfügung gestellte Fläche selbst nutzt oder nicht.

Der wirtschaftliche Wert wird nicht allein durch die Anbringung eines Werbeaufdrucks auf den Trikots geschaffen, sondern erst durch zusätzliche Tätigkeiten des Gesponserten. Dadurch, dass der Verein seine Spieler bei den Sportveranstaltungen mit den beflockten Trikots auftreten lässt, erbringt er eine Werbeleistung (Werkvertrag, ggf. Geschäftsbesorgung) im weitesten Sinn (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 1981, I R 215/78, BStBl II 1983, 27, juris, Rz 13). Sofern der Sponsor das Entgelt nicht nur für die Überlassung der Werbefläche - hier das Trikot - zahlt, sondern auch dafür, dass der Gesponserte selbst noch zur Nutzung der Werbefläche beitragen muss - wie hier, indem die Sportler die Trikots während der Sportveranstaltung tragen - liegt kein reiner Pacht /Mietvertrag vor.

Vielmehr handelt es sich um einen gemischten Vertrag, bei dem regelmäßig das werkvertragliche Element dominiert (Staudinger/Schaub (2018) Vorbem. zu § 581 Rz 81) und keine "separierbare Vermietungsleistung" vorliegt (Diffring/Anhalt, Finanz-Rundschau ?FR? 2022, 515, 517).

Obgleich Aufwendungen für die analoge Bandenwerbung ?isoliert betrachtet? als Miet- oder Pachtzinsen

Downloaded from Blogs on 02.11.2026 23:23

einzuordnen sein können (vgl. BGH-Urteile vom 19.12.2018 - XII ZR 14/18, Wohnungswirtschaft und Mietrecht 2019, 74; in WM 2018, 1284, und vom 19.06.1984 - X ZR 93/83, NJW 1984, 2406; Schraut/Sillich, BB 2013, 217), ändert dies nichts daran, dass eine Aufteilung der Entgelte für gewerbesteuerrechtliche Zwecke bei dem hier vorliegenden Sponsoringvertrag (Vertrag eigener Art) nicht in Betracht kommt.

Die Einordnung der hier vorliegenden Sponsoringverträge als gemischte Verträge eigener Art führt im Ergebnis dazu, dass eine Hinzurechnung von Miet- oder Pachtzinsen auch hinsichtlich nur Teilen des Entgelts ausscheidet.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 23. März 2023 (**III R 5/22**), veröffentlicht am 11. Mai 2023**.**

Keywords

Gewerbesteuerrecht, Sponsoring, gewerbesteuerliche Hinzurechnung