

# Urteil vom 23. März 2023, III R 5/22

(Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags)

ECLI:DE:BFH:2023:U.230323.IIIR5.22.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, GewStG § 8 Nr 1 Buchst f, BGB § 535, BGB §§ 535ff, BGB § 581, BGB §§ 581ff, BGB § 611, BGB §§ 611ff, BGB § 631, BGB §§ 631ff, BGB § 675, BGB §§ 675ff, GewStG VZ 2015

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. November 2021, Az: 10 K 29/20

## Leitsätze

1. 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.
2. 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 gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte insgesamt aus.
3. 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.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11.11.2021 - 10 K 29/20 aufgehoben.

Der Gewerbesteuermessbescheid 2015 vom 19.03.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.01.2020 wird dahingehend geändert, dass im Rahmen des Sponsorings gezahlte Entgelte in Höhe von ... € nicht als Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und in Höhe von ... € nicht als Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten im Rahmen der gewerbsteuerrechtlichen Hinzurechnung berücksichtigt werden.

Die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig sind die gewerbsteuerrechtlichen Hinzurechnungen im Zusammenhang mit Aufwendungen für Sponsoring.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betreibt einen Großhandel. Sie ist Hauptsponsor eines Sportvereins (A). Auf der Grundlage einer für jede Saison getroffenen Sponsoringvereinbarung ruft die A, die die Vermarktungsrechte im Rahmen der Heimspiele hält, jährlich festgelegte Beträge ab, die die Klägerin als Betriebsausgaben verbucht.
- 3 Im Streitjahr 2015 wendete die Klägerin einen Sponsoringbetrag von rd. ... € auf. Es bestanden Sponsoringverträge vom ... (Saison 2014/2015) und vom ... (Saison 2015/2016). Darin räumte die A dem Sponsor (der Klägerin) verschiedene Sponsorenrechte ein, insbesondere bei den Heimspielen, u.a.:

- Nutzung des Vereinslogos für Werbezwecke,
- Werbepräsenz in Form von Firmenlogos des Sponsors auf dem Trikot, der Aufwärmbekleidung, der Kleidung der Offiziellen (z.B. Trainer),
- Bandenwerbung.

**4** Die Bandenwerbung fand in der Saison 2014/2015 zunächst durch Anbringen von bereitgestellten Firmenlogos an festgelegten Positionen auf der Bande statt. Ab der Saison 2015/2016 wechselte die Technik. Werbesequenzen wurden fortan an festgelegten Positionen auf einer Bande mit lichtemittierenden Dioden (LED) in Rotation mit anderen Werbesequenzen sowie zusätzlich auf LED-Präsentationsleinwänden eingespielt. Zudem stand der Klägerin ab der Saison 2015/2016 eine Bodenwerbefläche zur Verfügung.

**5** Die Klägerin trug nach § ... der Verträge die für die Werbemaßnahmen anfallenden Design- und Produktionskosten. Für die Werbung auf Trikots und sonstiger Bekleidung übernahm die Klägerin die Aufwendungen für die Beflockung. Die Kleidungsstücke stellte die A zur Verfügung.

**6** Für das Streitjahr erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) zunächst einen erklärungsgemäßen Gewerbesteuermessbescheid 2015, jedoch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

**7** In einer u.a. für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung vertrat die Betriebsprüfung 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 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) führten.

**8** Die Betriebsprüfung ordnete die geschätzten Aufwendungen für Bandenwerbung (einschließlich Werbung auf LED-Präsentationsleinwänden und Bodenwerbeflächen) und Trikotwerbung (und anderer Bekleidung) der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG (Miete für bewegliche Wirtschaftsgüter) sowie Aufwendungen für Bildmaterial (Überlassung des Vereinslogos zu Werbezwecken) der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG (zeitlich befristete Überlassung von Rechten) zu.

**9** Zur Ermittlung der Hinzurechnungsbeträge kürzte die Betriebsprüfung den Gesamtaufwand von ... € zunächst um nach ihrer Auffassung nicht der Hinzurechnung unterliegende Aufwendungen (... €) und ordnete den Restbetrag (... €) in Abstimmung mit der Klägerin im Schätzungswege zu gleichen Teilen den ihrer Auffassung nach hinzurechnungsrelevanten Bereichen zu.

**10** Konkret ergaben sich folgende Hinzurechnungsbeträge:

§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG

Bandenwerbung ... €

Trikotwerbung ... €

Hinzurechnungsbetrag insgesamt  $\frac{1}{4}$  von  $\frac{1}{5}$ : ... €

**11** § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG

Bildmaterial ... €

Hinzurechnungsbetrag  $\frac{1}{4}$  von  $\frac{1}{4}$ : ... €

**12** Das FA erließ entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung u.a. einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2015. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2022, 1132).

**13** Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

**14** Die Klägerin beantragt,

das Urteil des Finanzgerichts (FG) Niedersachsen vom 11.11.2021 - 10 K 29/20 aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid für 2015 vom 19.03.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.01.2020 dahingehend zu ändern, dass im Rahmen des Sponsorings gezahlte Entgelte in Höhe von ... € nicht als Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und in Höhe von ... € nicht als Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten im Rahmen der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung berücksichtigt werden und der Gewerbesteuermessbetrag entsprechend herabgesetzt wird.

- 15** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin getätigten Aufwendungen für die Banden- und Trikotwerbung (s. II.1.) und die Überlassung des Vereinslogos (s. II.2.) dem Gewinn anteilig für gewerbesteuerrechtliche Zwecke hinzugerechnet werden.
- 17** 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG in der für den Erhebungszeitraum 2015 geltenden Fassung werden zur Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet ein Viertel der Summe aus einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, und aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe der Beträge i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG 100.000 € übersteigt.
- 18** a) 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. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.02.1973 - I R 85/71, BFHE 108, 370, BStBl II 1973, 412; vom 09.11.1983 - I R 188/79, BFHE 139, 408, BStBl II 1984, 149; vom 31.07.1985 - VIII R 261/81, BFHE 145, 134, BStBl II 1986, 304, und vom 10.07.1996 - I R 132/94, BFHE 181, 337, BStBl II 1997, 226; Senatsurteil vom 01.06.2022 - III R 56/20, BFHE 277, 397, Rz 24, betreffend Mehrwegsteigen). Durch einen Mietvertrag wird der Vermieter verpflichtet, die Mietsache dem Mieter zu überlassen und sie während der Mietzeit in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten (§ 535 Abs. 1 Satz 2 BGB). Ein Verpächter ist verpflichtet, dem Pächter den Gebrauch des verpachteten Gegenstandes und den Genuss der ordnungsgemäß zu ziehenden Früchte zu gewähren (§ 581 Abs. 1 Satz 1 BGB). Für die zivilrechtliche Typisierung des Vertragsverhältnisses ist maßgeblich, mit welchem Inhalt die Beteiligten das Vertragsverhältnis geregelt und tatsächlich durchgeführt haben (Senatsurteil in BFHE 277, 397, Rz 24 und 31, betreffend Mehrwegsteigen).
- 19** aa) Ist ein Vertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtvertrag, so wird er steuerlich als solcher gewürdigt, auch wenn er untergeordnete Nebenleistungen enthält, die dem Vertragstyp "Miete" oder "Pacht" nicht entsprechen (BFH-Urteil vom 23.07.1957 - I 50/55 U, BFHE 65, 189, BStBl III 1957, 306). Bei einem entsprechenden Miet-/Pachtvertrag unterliegt dann das gesamte Entgelt der Hinzurechnung.
- 20** bb) Die Einordnung unter einen dieser beiden Vertragstypen ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Vertrag wesentliche miet- oder pachtfremde Elemente enthält. In diesem Fall 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 entsprechende Zerlegung ist möglich, wenn sich der Vertrag als ein Nebeneinander von Hauptpflichten verschiedener Vertragstypen darstellt, mithin (rechtlich) trennbare Leistungskomponenten enthält (vgl. Brandis/Heuermann/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 202), die sich einer unterschiedlichen Beurteilung zuführen lassen (Urteil des FG Münster vom 18.08.2022 - 10 K 1421/19 G, EFG 2022, 1919, Rz 35). In einem Fall der rechtlichen Trennbarkeit der Hauptpflichten ist nur der Teil des Entgelts hinzuzurechnen, der auf die Gebrauchsüberlassung entfällt (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.1983 - I R 113/79, BFHE 139, 286, BStBl II 1984, 17; Schneider/Redeker, Der Betrieb 2017, 1049, 1051).

- 21** cc) Eine Trennbarkeit scheidet hingegen aus, wenn der Vertrag wesentliche miet- oder pachtfremde Elemente enthält, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen (Senatsurteil in BFHE 277, 397, betreffend Mehrwegsteigen; BFH-Urteile vom 25.10.2016 - I R 57/15, BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, Rz 12, m.w.N., und vom 28.06.1978 - I R 131/76, BFHE 126, 43, BStBl II 1979, 47; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuer-Gesetz, § 8 Nr. 1 Buchst. d Rz 37). Das ist insbesondere dann der Fall, 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 (BFH-Urteil in BFHE 139, 286, BStBl II 1984, 17). Insoweit wird teilweise auch von einem Typenverschmelzungsvertrag gesprochen (Brandis/Heuermann/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 202; Urteil des FG Münster in EFG 2022, 1919, Rz 37). In einem solchen Fall scheidet auch eine nur teilweise Zuordnung der Vereinbarung zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags aus, mit der Folge, dass selbst die im Vertrag enthaltenen Elemente von Miete und Pacht im Rahmen der Hinzurechnung außer Betracht bleiben (BFH-Urteile in BFHE 65, 189, BStBl III 1957, 306; vom 17.02.1965 - I 174/60 S, BFHE 81, 641, BStBl III 1965, 230, und in BFHE 139, 286, BStBl II 1984, 17; Urteil des FG Münster in EFG 2022, 1919, Rz 37). Für die Frage, ob ein Vertrag eigener Art vorliegt, ist auch nicht von entscheidender Bedeutung, ob bei bürgerlich-rechtlicher Betrachtung einzelner streitig gewordener Rechtsfolgen und Auswirkungen des Vertrags Grundsätze der Miete oder (Rechts-)Pacht unmittelbar oder entsprechend angewendet werden (vgl. BFH-Urteil vom 12.07.1960 - I 96/59 S, BFHE 71, 368, BStBl III 1960, 387).
- 22** b) Das FG hat in seiner Entscheidung zwar die dargelegten Rechtsmaßstäbe zugrunde gelegt. Es hat aber zu Unrecht angenommen, dass die beiden vorliegend zu beurteilenden Sponsoringverträge trennbare wesentliche Elemente eines Miet-/Pachtvertrags enthalten, soweit die A der Klägerin Flächen und Trikots sowie andere Bekleidungsstücke zeitweise zu Werbezwecken überlassen hat. Insoweit erweist sich das Urteil als rechtsfehlerhaft.
- 23** Trotz der Bindung an die tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) kann der BFH die --zur Rechtsanwendung gehörende-- rechtliche Einordnung des von den Vertragspartnern Gewollten am Maßstab der jeweils einschlägigen Norm nachprüfen, sofern das FG --wie hier-- revisibles Recht ausgelegt hat (BFH-Urteile 12.02.2020 - XI R 24/18, BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191, Rz 44, und vom 30.01.2019 - II R 26/17, BFHE 264, 47, BStBl II 2020, 733, Rz 31). Insoweit darf der BFH auch eine unzutreffende rechtliche Qualifikation, welchem Vertragstypus ein vereinbartes Rechtsverhältnis zuzuordnen ist, richtigstellen (BFH-Urteil vom 27.08.2014 - VIII R 41/13, BFH/NV 2015, 187, Rz 27; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 FGO Rz 197).
- 24** 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 vom ... und vom ... 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.
- 25** aa) Ein Sponsoringvertrag ist dadurch gekennzeichnet, dass der Sponsor dem Gesponserten zur Förderung seiner Aktivitäten auf sportlichem, kulturellem, sozialem oder ähnlich bedeutsamem gesellschaftspolitischen Gebiet Geld, Sachmittel oder Dienstleistungen zur Verfügung stellt und der Gesponserte sich als Gegenleistung dazu verpflichtet, in bestimmter Weise über die Entfaltung der geförderten Aktivitäten die kommunikativen Ziele des Sponsors zu unterstützen (Urteil des Oberlandesgerichts --OLG-- Dresden vom 02.03.2006 - 13 U 2242/05, OLG-Report --OLGR-- Dresden 2007, 253, unter II.1.; vgl. Weiland, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1994, 227, 230, und Jedlitschka, Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht --GRUR-- 2014, 842). Im Unterschied zur Werbung werden mit dem Sponsoring nicht nur reine Werbe-, sondern auch Förderziele verfolgt (Höpfner/Weiß, Praxis Steuerstrafrecht 2022, 182, m.w.N.). Der Sponsoringvertrag lässt sich keinem der im BGB geregelten besonderen Schuldvertragstypen zuordnen (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 17.06.1992 - XII ZR 253/90, NJW 1992, 2690; Urteil des OLG Hamm vom 25.08.2004 - 20 U 105/04, OLGR Hamm 2005, 33). Es handelt sich um einen atypischen Vertrag (BGH-Urteil in NJW 1992, 2690; Erman/Dieckmann, BGB, 16. Aufl., Vorbem. vor § 311 Rz 11 und 11a; Hohloch, Sponsoring-Vertrag - zur Struktur eines "atypischen Vertrags", in Festschrift Westermann, S. 299, 303; Bürger, Betriebs-Berater --BB-- 1993, 1850 ff.), der als Vertrag eigener Art von der Vertragsfreiheit gedeckt ist und den allgemeinen Regeln des Schuldrechts unterliegt, soweit nicht im Einzelfall bestimmte Vorschriften der gesetzlich geregelten einzelnen Schuldverhältnisse direkt oder entsprechend anwendbar sind. 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 (vgl. Richtsfeld, Causa Sport 2014, 143; Jedlitschka, GRUR 2014, 842), die dem Vertrag insgesamt einen eigenständigen Charakter verleihen (vgl. Bürger, BB 1993, 1850 ff.). Der Gesponserte schuldet in der Regel nicht nur die Überlassung bestimmter Rechte oder Gegenstände (Gestattung der Nutzung von Logos, Warenzeichen, veranstaltungsbezogene Werbemöglichkeiten), sondern ist regelmäßig auch zur "Entfaltung einer Aktivität" (Hohloch, a.a.O., S. 299, 304, 305) --z.B. Durchführung einer sportlichen Veranstaltung-- verpflichtet. Beide Teilleistungen --Entfaltung einer Aktivität und Überlassung von Rechten oder Gegenständen-- dienen den kommunikativen Zielen (insbesondere Werbeeffect) des Sponsors, der als Gegenleistung regelmäßig einen bestimmten Geldbetrag zahlt (Hohloch, a.a.O., S. 299, 304).

- 26** bb) Auch die hier vorliegenden Sponsoringverträge sind Verträge eigener Art (sui generis) mit nicht trennbaren Leistungspflichten.
- 27** (1) 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.
- 28** Die von der Klägerin 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. 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). Insoweit hat das FA selbst bereits (geschätzte) Entgelte für insoweit vorliegende miet- und pachtfremde Leistungen der A in Höhe von ... € --mithin über 60 % des Gesamtentgelts-- nicht in die gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung einbezogen.
- 29** (2) Darüber hinaus stellen aber auch die übrigen --und hier streitigen-- vom FA hinzugerechneten Entgelte keine Miet- oder Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG dar.
- 30** (a) 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 (vgl. zur Qualifizierung als Werkvertrag BGH-Urteile vom 26.03.2008 - X ZR 70/06, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2008, 1155, und vom 22.03.2018 - VII ZR 71/17, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht --WM-- Teil IV 2018, 1284). Da die A der Klägerin zudem die (digitalen) Werbeflächen nicht zum eigenen Gebrauch überlassen hat, kommt auch insoweit ein Mietvertrag nicht in Betracht (vgl. BGH-Urteil in NJW-RR 2008, 1155).
- 31** (b) Auch soweit das FG 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. Entscheidend für den Sponsor und Grund für seine Ausgaben ist die damit im Zusammenhang stehende sportliche Darbietung, bei der die Trikots sichtbar werden. Sinn und Zweck der Trikotwerbung ist im Kern, "Wahrnehmbarkeit" zu generieren (Wassermeyer, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2019, 1446, 1447). Die A als "Gesponserte" ist daher verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass die Kleidung der Spieler während der sportlichen Veranstaltung mit der Werbung des Sponsors wahrgenommen wird. 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 09.12.1981 - I R 215/78, BFHE 136, 455, 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).

- 32** (c) Obgleich Aufwendungen für die analoge Bandenwerbung --isoliert betrachtet-- als Miet- oder Pachtzinsen 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. Zu bedenken ist auch bei der analogen Bandenwerbung, dass die Zahlung der Klägerin nicht dafür erbracht wird, dass die Klägerin eine bestimmte abgegrenzte Raumfläche benutzen kann, sondern dafür, dass auf den insgesamt gesponserten Sportveranstaltungen der A für die Klägerin geworben wird; ohne die Sportveranstaltungen der A war auch die analoge Bandenwerbung für die Klägerin weitgehend nutzlos (vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2007 - I R 42/06, BFHE 219, 558, BStBl II 2008, 949, unter III.1.b bb).
- 33** (d) Letztlich sprechen auch die Regelungen über die Vergütung (Pauschalvergütung, § ...) und die Leistungsstörungen (Rückzahlung nur, wenn sämtliche Veranstaltungen ausfallen, § ...) für die Annahme einer wirtschaftlich und rechtlich einheitlichen und deshalb nicht aufteilbaren Vereinbarung. Aus der Pauschalvergütung für die Leistungen des Gesponserten, mit der zum einen regelmäßig auch der Förderzweck mit abgegolten wird und der im Streitfall zum anderen in voller Höhe gezahlt werden muss, wenn nur eine von mehreren Sportveranstaltungen stattfindet, kann zudem kein marktübliches Entgelt abgegrenzt werden, das der Überlassung von Nutzungsflächen zugerechnet werden könnte. Nach Auffassung des Senats ließe sich daher auch kein vernünftiger Schätzungsmaßstab für eine Aufteilung des Entgelts finden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 81, 641, BStBl III 1965, 230).
- 34** cc) 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.
- 35** 2. Da sich --wie unter II.1. dargestellt-- das Sponsoring-Vertragsverhältnis im Streitfall als ein einheitliches und unteilbares Ganzes darstellt, scheidet auch eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG für die Überlassung des Vereinslogos aus (vgl. Wassermeyer, DStR 2019, 1446, und Diffring/Anhalt, FR 2022, 515, 518).
- 36** 3. Danach war die Vorentscheidung, die von anderen rechtlichen Erwägungen ausgegangen ist, aufzuheben und der Gewerbesteuermessbescheid 2015 --wie tenoriert-- zu ändern. Die Übertragung der Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags auf das FA beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.
- 37** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)