

Ertrag- und umsatzsteuerliche Aspekte des Sponsoring

1

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, § 12 Nr. 1 EStG; § 14 KStG; § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1b § 12 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 8a, §§ 14, 15 UStG; § 58 Nr. 7a, §§ 64–68 AO

DStP UStG Jg. 2013 § 1 Nr. 1/2013

A. Grundsätzliche Anmerkungen

Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring ist durch den koordinierten Ländererlass vom 18.2.1998¹ weitgehend geklärt. Anders stellte sich die Lage lange Zeit hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Sponsoring dar. Bis zum Erlass des BMF-Schreibens vom 13.11.2012² existierten unterschiedliche Verwaltungsauffassungen in den einzelnen Bundesländern, insbesondere im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Beurteilung von Geld- und Sachleistungen eines Sponsors an steuerbegünstigte Körperschaften für den Fall, dass der Zuwendungsempfänger lediglich auf die Förderung durch den Sponsor hinweist.³

B. Sachverhalt und FragestellungI. Sachverhalt

Mit Schreiben vom 13.11.2012⁴ hat das BMF zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Sponsoring aus Sicht des Zuwendungsempfängers Stellung genommen und darin einige Zweifelsfragen aufgrund unterschiedlicher Verwaltungsauffassungen ausgeräumt. Der Erlass soll hier zum Anlass genommen werden, eine allgemeine Einordnung des Sponsoring in die steuerrechtliche Beurteilung vorzunehmen, u.z. zwar sowohl aus umsatz- als auch aus ertragsteuerlicher Sicht.

II. Fragestellung

Wie hat die Besteuerung des Sponsoring auf Seiten des Empfängers und des Sponsors aus ertrag- und umsatzsteuerlicher Sicht zu erfolgen?

¹ Vgl. BMF, Schr. v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98, IV B 7 - S 0183 - 62/98, BStBl. I 1998, 212.

² Vgl. BMF, Schr. v. 13.11.2012 – IV D 2 - S 7100/08/10007:003, BStBl. I 2012, 1169.

³ Vgl. OFD Magdeburg, Vfg. v. 29.4.2010 – S 7100 - 97 - St 243, BeckVerw 238165; OFD Frankfurt/M., Vfg. v. 18.3.2009 – S 7100 A - 203 - St 110, BeckVerw 158803; OFD Karlsruhe, Vfg. v. 29.2.2008 – S 7100 Karte 17, BeckVerw 149605.

⁴ Vgl. BMF, Schr. v. 13.11.2012, a.a.O.

C. Stellungnahme

I. Begriff und Merkmale des Sponsoring

Unter Sponsoring versteht man die Planung, Organisation, Durchführung und Kontrolle sämtlicher Aktivitäten, die mit der Bereitstellung von Geld, Sachmitteln, Dienstleistungen oder Know-how durch Unternehmen und Institutionen zur Förderung von Personen und/oder Organisationen in bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen wie Sport, Kultur, Soziales, Umwelt und/oder den Medien unter vertraglicher Regelung der Leistung des Sponsors und Gegenleistung des Gesponserten verbunden sind, um damit gleichzeitig Ziele der Marketing- und Unternehmenskommunikation zu erreichen. Im Mittelpunkt stehen dabei Umsatz- und Absatzziele sowie die Steigerung von Markenwerten und Marktanteilen, aus psychologischer Sicht sind aber auch die Steigerung des Bekanntheitsgrades von Unternehmen oder Marken, die Imageprofilierung, die Ansprache spezieller Zielgruppen sowie die Steigerung der Mitarbeitermotivation und -identifikation von Bedeutung.

Das Prinzip von Leistung und Gegenleistung grenzt Sponsoring von anderen Formen der Unternehmensförderung ab; so kennzeichnet das Mäzenatentum primär die Förderung von Kultur durch Personen oder Organisationen aus altruistischen Motiven. In dessen Weiterentwicklung, dem Spendenwesen, vergeben Individuen oder Unternehmen an gemeinnützige Organisationen Spenden, welche sie steuerlich geltend machen können. Beim Sponsoring hingegen werden Fördermittel nur unter der Bedingung bereitgestellt, dass der Sponsor vom Gesponserten Gegenleistungen erhält.

Sponsoring zählt zu den etablierten Instrumenten der Unternehmenskommunikation; es hat sowohl in Deutschland als auch weltweit so schnell wie kein anderes Kommunikationsinstrument an Bedeutung gewonnen. Im Jahr 2008 investierten Unternehmen beispielsweise etwa 4,6 Mrd. Euro in Sponsorships, also in konkrete Projekte, auf deren gemeinsame Durchführung sich Sponsor und Gesponserter geeinigt haben; weltweit lag das Sponsoringvolumen im gleichen Jahr bei ca. 30 Mrd. Euro.⁵

⁵ Vgl. insgesamt zum Begriff des Sponsoring AEAO zu § 64 Abs. 1 Nr. 7; *Bruhn*, Sponsoring – Unternehmen als Mäzene und Sponsoren, 2. Aufl., 1991; *Tietz* u.a. (Hrsg.), Handwörterbuch des Marketing (HWM), 2. Aufl.; <http://wirtschafts-lexikon.gabler.de/Archiv/5126/sponsoring-v6.html>; *Stapperfend* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 4 EStG Rz. 967; *Breuninger/Rückert*, DB 1993, 503; *Stobbe*, DSz 1994, 583; *Bürger*, BB 1993, 1850.

II. Besteuerung des Sponsoring nach ertragsteuerlichen Vorschriften

Der steuerrechtliche Bereich des Sponsoring ganz allgemein ist gekennzeichnet durch eine schwierige Abgrenzung zwischen Spenden im Idealbereich einerseits und einem Leistungsaustausch im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auf der anderen Seite.⁶ Wichtige Fragen hierzu wurden im sog. *Sponsoring-Erlass* des BMF⁷ geregelt. Anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles ist bei einer Darlegungs- und Feststellungslast des Steuerpflichtigen zu entscheiden, ob dieser die Aufwendungen aus seiner Sicht aus deutlich überwiegenden betrieblichen Gründen erbracht hat und inwieweit ein Betriebsausgabenabzug möglich ist. Die Modalitäten der Zuwendungen variieren sehr stark, aber gerade im Bereich des sog. Sozio-Sponsoring sind solche Fördermaßnahmen häufig dadurch gekennzeichnet, dass der Sponsor ohne Vereinbarung einer konkreten Gegenleistung bestimmte Veranstaltungen unterstützt und dabei einerseits in der Öffentlichkeit den Eindruck uneigennütziges Handeln erweckt, andererseits aber die hiermit verbundene indirekte „Werbewirkung“ in seine gezielte (eigennützige) Unternehmensstrategie aufnimmt.⁸

1. Besteuerung des Sponsors

Sponsoringaufwendungen können entweder als Betriebsausgaben oder als Spenden angesehen werden, wobei die Einordnung davon abhängt, ob man beim Sponsoring den Werbezweck oder den Förderzweck in den Vordergrund stellt.⁹ Da die Sicherung oder Erhöhung des unternehmerischen Ansehens und die Werbung für Produkte eines Unternehmens eine schädliche Gegenleistung für einen steuerlich begünstigten Spendenabzug darstellen können, hat eine genaue Abgrenzung und Einordnung von Aufwendungen des Sponsors in die Bereiche betrieblicher Aufwand, Spenden oder ggf. auch steuerlich nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung, § 12 Nr. 1 EStG, zu erfolgen.¹⁰

Aufwendungen für Sponsoring sind Betriebsausgaben, wenn sie nach der Motivation des Sponsors durch die Erhöhung des Ansehens seines Unternehmens

⁶ Vgl. BFH, Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631; Hey in Tipke/Kruse, Steuerrecht, 20. Aufl., § 20 Rz. 9 m.w.N.

⁷ Vgl. BMF, Schr. v. 18.2.1998, a.a.O., Zu Grenzen des Sponsoringerlasses im Bereich des Sportsponsoring vgl. BFH, Urt. v. 2.8.2012 – IV R 25/09, DStR 2012, 1911 und Wallenborst, DStR 2012, 2212.

⁸ Vgl. Wied in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, § 4 EStG Rz. 940.

⁹ Vgl. Stapperfend, a.a.O., § 4 EStG Rz. 973; Krause, StuB 2000, 57.

¹⁰ Vgl. BMF, Schr. v. 18.2.1998, a.a.O.; Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 10b Rz. 9; Buschmann, StBp 1996, 35.

der Sicherung und der Verbesserung des Erwerbsklimas und der Absatzposition dienen; einer thematischen Verbindung zwischen der geförderten Veranstaltung und dem Gegenstand des Unternehmens des Sponsors bedarf es dabei nicht. Die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen ist einer genaueren Prüfung zu unterziehen, wenn die Aufwendungen die Höchstbeträge für den Spendenabzug überschreiten oder wenn Umstände für eine private (Mit-)Veranlassung der Aufwendungen sprechen, z.B. wenn ein Einzelunternehmen einen Sportclub sponsert, in dem er selbst aktiv ist, wenn in der Öffentlichkeit nicht auf das Produkt oder das Unternehmen des Sponsors aufmerksam gemacht wird, sondern nur auf seine Person oder wenn die Sponsoringaufwendungen im Verhältnis zum Ertrag des Unternehmens hoch sind.¹¹ Ob es für die Einordnung der Aufwendungen als Betriebsausgaben unerheblich ist, ob der Gesponserte eine Gegenleistung erbringt in Form einer aktiven oder passiven, unmittelbaren oder mittelbaren Absatzwerbung für den Sponsor, ist in der Literatur umstritten.¹² Von der Finanzverwaltung ausdrücklich für einen Betriebsausgabenabzug zugelassen wurden folgende Fälle¹³:

- (1) Die gesponserte Veranstaltung nimmt thematisch auf den Unternehmensgegenstand Bezug.
- (2) Die Veranstaltung ist als Beiprogramm in eine betriebliche Werbeaktion eingebunden.
- (3) Den Aufwendungen steht eine konkret abgrenzbare und in etwa gleichwertige Gegenleistung gegenüber (z.B. Bandenwerbung im Stadion, Werbeinschrift in einer Festschrift).

¹¹ Vgl. BFH, Urt. v. 3.2.1993 – I R 37/91, BStBl. II 1993, 441; Hessisches FG, Urt. v. 23.11.1998 – 4 K 1309/97, EFG 1999, 496; *Breuninger/Prinz*, DStR 1994, 1401; *Stobbe*, a.a.O.; BMF, Schr. v. 18.2.1998, a.a.O.; *Stapperfend*, a.a.O., § 4 EStG Rz. 973.

¹² Unerheblich: vgl. *Stapperfend*, a.a.O., § 4 EStG Rz. 973, insbesondere auch zu einem Betriebsausgabenabzug bei Erhalt von VIP-Karten im Gegenzug zum Sponsoring; *Breuninger/Rückert*, a.a.O.; *Breuninger/Prinz*, a.a.O.; teilw. *Hey*, DB 2005, 1403; wohl auch *Kasper*, DStZ 2005, 397. Für eine steuerliche Abzugsfähigkeit nur insoweit, als dem Sponsoring eine angemessene Gegenleistung des Gesponserten gegenübersteht: Hess. FG, Urt. v. 23.11.1998, a.a.O.; *Boochs/Ganteführer*, DB 1989, 2095; *Weiland*, BB 1998, 344; *Ball/Dieckmann*, DStR 2002, 1602.

¹³ Vgl. OFD Bremen, Vfg. v. 19.10.1995 – S 2145 - St 2010, BB 1996, 36; BMF, Schr. v. 18.2.1998, a.a.O.; Bay. FinMin., Erl. v. 11.2.2000 – 33 - S 0183 - 12/14 - 59238, DStR 2000, 594.

- (4) Die Leistungen an den Empfänger dienen der in die Öffentlichkeitsarbeit eingebundenen Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk oder Fernsehen.¹⁴

Betrieblich veranlasste Sponsoringaufwendungen stellen beim Sponsor sofort abziehbare Betriebsausgaben dar. Sie begründen weder immaterielle Wirtschaftsgüter noch ist i.d.R. ein aktiver RAP anzusetzen. Abzugsbeschränkungen greifen regelmäßig nicht ein: So handelt es sich beim Sponsoring nicht um Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, da eine Gegenleistung vereinbart wird. Aber selbst wenn eine konkrete Gegenleistung fehlt, z.B. bei Eigenwerbung des Sponsors ohne besondere Einbindung des Gesponserten, ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht anwendbar. Es soll verhindert werden, dass sich in Geschäftsverbindung stehende Personen durch betrieblich veranlasste Zuwendungen im Hinblick auf ihre private Lebensführung auf Kosten der Allgemeinheit bereichern. Beim Sponsoring ohne vereinbarte Gegenleistung fehlt es regelmäßig an einer Geschäftsverbindung zwischen Sponsor und Gesponsertem, zudem führen die Zuwendungen i.d.R. nicht zu einer Bereicherung des Gesponserten, weil dieser durch die Unterstützung des Sponsors erst in die Lage versetzt wird, seine Aktivitäten umzusetzen, für die er ohne das Sponsoring nicht die Mittel hätte, eine Aufwundersparnis tritt damit bei ihm nicht ein.¹⁵

Als Spenden wiederum gelten nur Zuwendungen, die unentgeltlich erfolgt sind. Damit sind Sponsoringaufwendungen Spenden, wenn der Zuwendende sie

¹⁴ Dieser Fall wird in der Literatur als problematisch angesehen, denn der zwingend erforderliche Nachweis des Stpfl. einer betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung kann sich hier als schwierig erweisen. Der BFH hat in seinem sog. „Sparkassen-Urteil“ insofern eine strenge Linie verfolgt, als er postulierte, dass es im Interesse der Rechtssicherheit und der Gleichbehandlung der Steuerbürger erforderlich sei, dass auf äußerlich erkennbare Umstände abgestellt werde. Es reiche damit für einen Betriebsausgabenabzug nicht aus, wenn durch die Aufwendungen die Öffentlichkeit auf die Person des Spenders aufmerksam gemacht wird, die bloße Namensnennung reiche daher nicht aus, BFH, Urt. v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237. Vgl. *Nacke* in Littmann/Bitz/Pust, ESt, Kommentar, §§ 4,5 Anh I: ABC der Betriebsausgaben „Spende“; *Wied*, a.a.O., § 4 EStG Rz. 940; *Thiel*, DB 1998, 842; *Weiand*, a.a.O.; *Krome*, DB 1999, 2030.

¹⁵ Vgl. BFH, Urt. v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220; BMF, Schr. v. 18.2.1998, a.a.O.; *Thiel*, a.a.O.; *Breuninger/Prinz*, a.a.O.; *Stapperfend*, a.a.O., § 4 EStG Rz. 975; *Söhn* in Kichhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Kommentar, § 4 Rz. G 120; *Rödel*, INF 1999, 716.

nach seiner Motivation um der Sache willen und ohne die Erwartung eines bestimmten eigenen Vorteils gibt.¹⁶

2. Besteuerung des Zuwendungsempfängers

Die steuerliche Behandlung der im Zusammenhang mit dem Sponsoring vom Empfänger erhaltenen Leistungen hängt grundsätzlich nicht davon ab, wie die entsprechenden Aufwendungen beim leistenden Unternehmen behandelt werden, sondern von der Rechtspersönlichkeit des Gesponserten.¹⁷

Die Leistungen können daher, wenn der Empfänger eine steuerbegünstigte Körperschaft ist, steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich, steuerfreie Einnahmen aus der Vermögensverwaltung oder Einnahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sein¹⁸:

- ▶ Steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich liegen vor, wenn der Gesponserte lediglich unter Nennung des Sponsors öffentlich den Dank ausspricht.
- ▶ Duldet der Gesponserte die Nutzung seines Namens (ggf. eines Logos oder Emblems) zu Werbezwecken in der Weise, dass der Sponsor selbst auf seine Leistung an den Gesponserten hinweist, dann liegen beim Gesponserten steuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung vor.
- ▶ Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, § 14 KStG, liegt ebenfalls nicht vor, wenn der Empfänger der Leistungen auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen oder Ausstellungskatalogen lediglich auf die Unterstützung durch einen Sponsor unter Verwendung dessen Namens, Emblems oder Logos, jedoch ohne besondere Hervorhebung, hinweist. Diese Einnahmen gelten allerdings nicht als solche aus Vermögensverwaltung, was wiederum Auswirkungen auf die maximalen Zuführungen zu freien Rücklagen gem. § 58 Nr. 7a AO hat.¹⁹

¹⁶ Vgl. zur Abgrenzung der Spenden von den Betriebsausgaben und zum Sponsoring BFH, Urt. v. 25.11.1987, a.a.O.; Urt. v. 9.8.1989, a.a.O.; Urt. v. 12.9.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258; Beschl. v. 2.2.2011 – IV B 110/09, BFH/NV 2011, 792; BMF, Schr. v. 18.2.1998, a.a.O.; Bay. FinMin., Erl. v. 11.2.2000, a.a.O.; *Boochs/Ganteführer*, DB 1989, 2095; *Breuninger/Prinz*, a.a.O.; *Stobbe*, a.a.O.; *Heuer*, DStR 1996, 1789, DStR 1998, 18; *Thiel*, a.a.O.; *Krome*, a.a.O.; *Stapperfend*, a.a.O., § 4 EStG Rz. 973; *Hofmeister* in Blümich, a.a.O., § 10b EStG Rz. 16.

¹⁷ Vgl. BMF, Schr. v. 18.2.1998, a.a.O.; *Stapperfend*, a.a.O., § 4 EStG Rz. 975.

¹⁸ Vgl. AEAO zu § 64 Abs. 1 Nr. 8; BMF, Schr. v. 18.2.1998, a.a.O.; *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 2 EStG Rz. 80; *Schauboff*, DB 1998, 494; *Rödel*, INF 1999, 747.

¹⁹ Vgl. AEAO zu § 64 Abs. 1 Nr. 9.

- Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist hingegen gegeben, wenn der Gesponserte Werbeleistungen selbst erbringt oder an den Werbemaßnahmen des Sponsors aktiv mitwirkt; so bspw., wenn die Körperschaft dem Sponsor das Recht einräumt, in einem von ihr herausgegebenen Publikationsorgan Werbeanzeigen zu schalten, einschlägige sponsorbezogene Themen darzustellen und bei Veranstaltungen der Körperschaft deren Mitglieder über diese Themen zu informieren und dafür zu werben. Dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann niemals einen Zweckbetrieb, §§ 65–68 AO, darstellen.²⁰

Ist der Gesponserte eine nichtgemeinnützige Körperschaft, stellen die Sponsoring-Zuwendungen Betriebseinnahmen dar. Handelt es sich bei dem Gesponserten um eine natürliche Person, können die Sponsoring-Zuwendungen je nach Fallkonstellation Einnahmen aus Vermögensverwaltung, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, (nicht)selbstständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte darstellen.²¹

III. Besteuerung des Sponsoring nach umsatzsteuerlichen Vorschriften

Die Definition des Begriffs „Sponsoring“ bedingt, dass umsatzsteuerlich häufig ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt: Der Sponsor erhält für seine Leistung i.d.R. eine Gegenleistung in Form einer Werbeleistung des Begünstigten. Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung als Umsatz gegen Entgelt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraus. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein; er muss einen Vorteil erhalten, der einen Kostenfaktor in seiner Tätigkeit bilden könnte. Ist der Leistungsaustausch nicht gegeben, unterliegen zumindest betrieblich veranlasste Sachspenden i.d.R. der Besteuerung gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG, sofern sie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung maßgeblich sind die vertraglichen Vereinbarungen zwischen Sponsor und Gesponsertem; verschiedene Fallgestaltungen sind dabei denkbar.²²

²⁰ Vgl. AEAO zu § 64 Abs. 1 Nr. 10; BFH, Urt. v. 7.11.2007 – I R 42/06, BStBl. II 2008, 949; Bay. FinMin., Ertl. v. 11.2.2000, a.a.O.; Hey, a.a.O.; Scholz/Garhoff, BB 2008, 1148.

²¹ Vgl. Stapperfend, a.a.O., § 4 EStG Rz. 975.

²² Vgl. BMF, Schr. v. 13.11.2012, a.a.O.; BFH, Urt. v. 8.11.1995 – XI R 63/94, BStBl. II 1996, 114; Urt. v. 21.4.2005 – V R 11/03, BStBl. II 2007, 63; Urt. v. 18.12.2008 – V R 38/06, BStBl. II 2009, 749; Wazza in Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, Kommentar, § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG Rz. 109 ff.; Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, § 3 UStG Rz. 381; Thiel, a.a.O.; Jachmann/Thiesen, DStZ 2002, 355; Rätbel/Konold, DStR 2009, 15.

1. Geldleistungen des Sponsors an eine nach den §§ 51 ff. AO steuerbegünstigte Körperschaft

In Abhängigkeit von dem Umfang, in dem die begünstigte Körperschaft an dem Werbeeffect für den Sponsor mitwirkt, kann die (Geld-)Leistung Entgelt für eine steuerbare und -pflichtige Werbe- und Duldungsleistung der steuerbegünstigten Körperschaft sein. Erbringt die steuerbegünstigte Körperschaft eine konkrete, aktive Werbeleistung, wie bspw. Trikot- und Bandenwerbung, Anzeigen oder Lautsprecherdurchsagen, dann ist sie im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, § 64 AO, tätig und die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz, § 12 Abs. 1 UStG, der Umsatzsteuer (unabhängig von einer im Einzelfall möglicherweise abweichenden ertragsteuerlichen Behandlung).²³

Erbringt die steuerbegünstigte Körperschaft eine Duldungsleistung, wie bspw. die Aufnahme eines Emblems oder Logos des Sponsors in Verbandsnachrichten, Veranstaltungshinweisen oder Ausstellungskatalogen ohne Hervorhebung des Sponsors oder Nennung von Werbeslogans, oder beschränken sich die Werbeleistungen auf einen Sponsorenhinweis auf Plakaten oder Eintrittskarten ohne besondere werbemäßige Hervorhebung, so hat sich die Auffassung der Verwaltung mit dem aktuellen Schreiben des BMF vom 13.11.2012²⁴ nunmehr geändert. Einige OFDen waren bislang davon ausgegangen, dass in diesen Fällen zwar kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben sei, aber die Körperschaft vermögensverwaltend tätig und damit mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern ist, § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG.²⁵ Diese OFDen gehen damit bei Zahlungen im Rahmen eines Sponsorings grundsätzlich von einem Entgelt für steuerpflichtige Leistungen des Zuwendungsempfängers an den Sponsor aus.²⁶

Die OFD Magdeburg²⁷ hingegen trifft zwar für konkrete aktive Werbeleistungen dieselben Schlussfolgerungen wie die OFD Frankfurt/M. und OFD Karlsruhe, geht aber im Fall des Hinweises auf den Sponsor unter Verwendung des Namens oder Logos (auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen und anderer Form), jedoch ohne besondere Hervorhebung, von keinem Leistungsaustausch i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus. Der Zuwendungsempfänger erhalte demnach

²³ Vgl. BFH, Urt. v. 1.8.2002 – V R 21/01, BStBl. II 2003, 438; OFD Karlsruhe, Vfg. v. 5.3.2001 – S 7100/17, DStR 2001, 853; Vfg. v. 29.2.2008, a.a.O.; OFD Hannover, Vfg. v. 11.2.2003 – S 7100 - 427 - StO 351/S 7100 - 915 - StH 446, UR 2004, 41; OFD Frankfurt/M., Vfg. v. 18.3.2009, a.a.O.

²⁴ Vgl. BMF, Schr. v. 13.11.2012, a.a.O.

²⁵ Vgl. BFH, Urt. v. 1.8.2002, a.a.O.; OFD Erfurt, Vfg. v. 15.1.2004, UVR 2004, 142; OFD Karlsruhe, Vfg. v. 5.3.2001, a.a.O.

²⁶ Vgl. Hoffmann, DStR 2012, 2339.

²⁷ Vgl. OFD Magdeburg, Vfg. v. 29.4.2010, a.a.O.; Hoffmann, a.a.O.

Geld für gemeinnützige Zwecke vom Sponsor und nicht für eine Gegenleistung in Form von Werbung. In Abgrenzung zu einer Werbeleistung sei die Tätigkeit der Körperschaft nicht auf Wiederholung angelegt und es erfolge keine Beteiligung an einem Werbemarkt, weil die Werbeleistung in einem Missverhältnis zur vermeintlichen Gegenleistung stehe und insofern keine marktübliche Tätigkeit vorliege.

Das BMF vertritt die gleiche Auffassung wie die OFD Magdeburg: Mit der bloßen Nennung des Sponsors – ohne besondere Hervorhebung – wird diesem vom Zuwendungsempfänger weder ein verbrauchsfähiger Vorteil gewährt, noch werden ihm Kosten erspart, die er sonst hätte aufwenden müssen. Dieser Grundsatz, der im Übrigen für alle vom Sponsor gewährten Zuwendungen sowohl in Geld als auch in geldwerten Vorteilen gilt, soll in allen ab dem 1.1.2013 verwirklichten Sachverhalten anzuwenden sein und wird durch einen zusätzlichen Abs. 23 in Abschnitt 1.1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses²⁸ verfestigt:

„Weist der Empfänger von Zuwendungen aus einem Sponsoringvertrag auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hin, erbringt er insoweit keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseite, erfolgen.“²⁹

Die Folge dieser umsatzsteuerlichen Einordnung ist, dass eine Rechnungserteilung gem. § 14 UStG durch den Zuwendungsempfänger mangels Leistungsaustauschs nicht mehr zulässig ist. Sofern insgesamt ausschließlich der nicht-unternehmerische, ideelle Bereich des Zuwendungsempfängers betroffen ist, scheidet ein Vorsteuerabzug für diesen aus sämtlichen Aufwendungen aus.

Nicht steuerbar sind Geldzuwendungen zur allgemeinen Förderung des Satzungszwecks der Einrichtung. Indiz für eine nicht auf einen Leistungsaustausch abzielende allgemeine Förderung der Tätigkeit der Einrichtung ist die ertragsteuerliche Behandlung als Spende gem. § 10b EStG. In diesem Fall ist dann ebenfalls keine Rechnungserteilung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer seitens der steuerbegünstigten Einrichtung zulässig.³⁰

²⁸ Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) v. 1.10.2010 – IV D 3 - S 7015/10/10002, BStBl. I 2010, 846.

²⁹ Möglicherweise lässt sich dieser Änderung entnehmen, dass ein Leistungsaustausch vorliegt, wenn der Zuwendungsempfänger im Sponsoringvertrag neben der Namensnennung zu weiteren Leistungen verpflichtet wird, vgl. StX 2013, 11.

³⁰ Vgl. *Husmann* in Rau/Dürwächter, UStG, Kommentar, § 1 Rz. 560; OFD Karlsruhe, Vfg. v. 5.3.2001, a.a.O.

2. *Sachleistungen des Sponsors an eine nach den §§ 51 ff. AO steuerbegünstigte Körperschaft oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts*

Erbringt der Sponsor eine Sachleistung wie z.B. ein Werbemobile an die steuerbegünstigte Körperschaft, liegt aus umsatzsteuerlicher Sicht ein tauschähnlicher Umsatz vor.³¹ Ob dieser Umsatz dem ermäßigten oder dem Regelsteuersatz unterliegt, hängt davon ab, ob die Körperschaft sich verpflichtet, die Sachleistung zu einer aktiven Werbetätigkeit einzusetzen. So liegen bspw. bei einem gemeinnützigen Luftsportverein, dem der Unternehmer „unentgeltlich“ Freilballone mit Firmenaufschriften mit der Verpflichtung zur Verfügung stellt, diese zu Sport- und Aktionsluftfahrten einzusetzen, mit diesen Luftfahrten steuerbare und mit dem Regelsteuersatz steuerpflichtige Werbeumsätze vor, denn diese werden im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bewirkt.³² Gleiches soll gelten im Fall einer Werbeagentur (Sponsor), die einer Gemeinde ein mit Werbeaufdrucken versehenes Kfz überlasst. Die Gemeinde ist mit ihren Werbeleistungen auch dann Unternehmerin, wenn die Umsatzgrenze für das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art nicht erreicht wird. Der BFH hat es zudem auch nicht beanstandet, dass die Werbeleistungen mit den Anschaffungskosten des Kfz bemessen werden. Und auch die Finanzverwaltung legt fest, dass als Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtige Leistung der steuerbegünstigten Einrichtung der gemeine Wert der Sach- oder Dienstleistung des Sponsors anzusetzen ist, und zwar auch dann, wenn der gemeine Wert den Wert der Werbe- oder Duldungsleistungen der steuerbegünstigten Einrichtung übersteigt.³³

Verpflichtet sich der Verein hingegen nicht zu einer aktiven Werbetätigkeit, sondern beschränkt sich darauf, das zur Verfügung gestellte Fahrzeug ausschließlich für seine Zwecke einzusetzen, so liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bei der steuerbegünstigten Körperschaft vor, sondern Vermögensverwaltung und der ermäßigte Steuersatz ist anzuwenden. Eine steuerbare Werbeleistung gegen Entgelt hat das FG Köln bei einem Sportverein verneint, der von einem Unternehmer Trikots mit Werbeaufdruck zur Verfügung gestellt bekam.³⁴

³¹ Vgl. BMF, Schr. v. 28.11.2006 – IV A 5 - S 7109 - 14/06, BStBl. I 2006, 791; OFD Hannover, Vfg. v. 11.2.2003, a.a.O.

³² Vgl. BFH, Urt. v. 1.8.2002, a.a.O.; Beschl. v. 11.11.2008 – XI B 17/08, BFH/NV 2009, 429; OFD Erfurt, Vfg. v. 15.1.2004, a.a.O.; OFD Karlsruhe, Vfg. v. 29.2.2008, a.a.O.

³³ Vgl. UStAE 2.11 Abs. 4; BFH, Urt. v. 16.4.2008 – XI R 56/06, BStBl. II 2008, 909; Urt. v. 17.3.2010 – XI R 17/08, DStR 2010, 2234; OFD Karlsruhe, Vfg. v. 5.3.2001, a.a.O.; *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 3 Rz. 4171.

³⁴ Vgl. FG Köln, Urt. v. 17.2.2006 – 11 K 827/03, EFG 2006, 1108.

Sowohl Sponsor als auch steuerbegünstigte Einrichtung sind berechtigt, über die Umsätze Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer zu erteilen. Ob und ggf. in welcher Höhe ein Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Sponsors zulässig ist, beurteilt sich nach der tatsächlichen Verwendung der Sach- oder Dienstleistung. Eine Verwendung für den ideellen Bereich oder für steuerfreie Umsätze schließt den Vorsteuerabzug aus. Bei Zuwendung eines einheitlichen Gegenstandes muss die Verwendung für unternehmerische Zwecke, also die Nutzung im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Zweckbetrieben oder der Vermögensverwaltung, mindestens 10 % der Nutzung betragen, § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Bei einem krassen Missverhältnis zwischen dem Wert der Leistung des Sponsors und dem erstrebten wirtschaftlichen Vorteil ist beim Sponsor der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn der Betriebsausgabenabzug nicht zugelassen wird, § 15 Abs. 1a Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG.³⁵

D. Fazit

Die steuerrechtliche Beurteilung des Sponsorings ist in Abhängigkeit von der Steuerart differenziert vorzunehmen. Allerdings sind zwischen dem ertrag- und dem umsatzsteuerlichen Bereich durchaus Analogien festzustellen, insbesondere, wenn es um das Vorliegen einer Gegenleistung geht. Diese ist für eine Steuerbarkeit bzw. Steuerpflicht der Zuwendungen von entscheidender Bedeutung.

³⁵ Vgl. OFD Karlsruhe, Vfg. v. 5.3.2001, a.a.O.; Vfg. v. 29.2.2008, a.a.O.