

Urteil vom 14. July 2020, VIII R 28/17

Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers als Betriebsausgaben

ECLI:DE:BFH:2020:U.140720.VIIIR28.17.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 4, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 19. May 2016, Az: 4 K 1218/14

Leitsätze

1. Zu den Betriebsausgaben gehören auch Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers zur Förderung von Personen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen oder ähnlichen gesellschaftlichen Bereichen, wenn der Sponsor als Gegenleistung wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere auch in der Sicherung oder Erhöhung des unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte bzw. Dienstleistungen seines Unternehmens werben will (vgl. BFH-Urteile vom 16.12.2015 - IV R 24/13, BFHE 252, 146, BStBl II 2017, 224, und vom 03.02.1993 - I R 37/91, BFHE 170, 247, BStBl II 1993, 441).
2. Ein Abzug von Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben setzt voraus, dass der Sponsoringempfänger öffentlichkeitswirksam auf das Sponsoring oder die Produkte bzw. Dienstleistungen des Sponsors hinweist und hierdurch für Außenstehende eine konkrete Verbindung zu dem Sponsor und seinen Leistungen erkennbar wird. Erfolgt das Sponsoring durch eine Freiberufler-Personengesellschaft, liegt der erforderliche hinreichende Zusammenhang zum Sponsor auch dann vor, wenn auf die freiberufliche Tätigkeit und Qualifikation der einzelnen Berufsträger hingewiesen wird.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 19.05.2016 - 4 K 1218/14 aufgehoben und der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 10.01.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.01.2014 dahingehend geändert, dass die laufenden Einkünfte um 100.745,87 € niedriger angesetzt und Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 353.378,16 € berücksichtigt werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Aufwendungen der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für Sponsoring und in diesem Zusammenhang stehende Darlehenszinsen als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit abzugsfähig sind.
- 2 Die Klägerin ist eine ärztliche Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer GbR mit Sitz in X, bestehend aus den Ärzten Dr. K (mit einem Anteil von 52 %) und H (mit einem Anteil von 48 %). Sie ermittelt ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Im Streitjahr (2009) erzielte sie Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 454.124,03 €. Die Gesamteinnahmen aus der ärztlichen Tätigkeit beliefen sich auf rd. 946.000 €.
- 3 Ab dem Jahr 2006 schloss die Klägerin mit A jährlich Sponsoring-Verträge ab, in denen sich A verpflichtete, mit dem Logo "... .de" bzw. "... .com" auf seiner Kleidung und ... zu werben. Die mit dem Logo beworbenen Internetseiten

fürten über einen dort angegebenen Link zu dem Internetauftritt der Klägerin.

- 4 Nach dem für das Streitjahr abgeschlossenen Sponsoring-Vertrag war das Logo "... .de" bei allen Sportveranstaltungen als Aufnäher auf der Kleidung des A anzubringen, das Logo "... .com" auf der Kappe einzusticken. Die Kosten für die Aufnäher und die Bestickung waren von A zu tragen. Zusätzlich erhielt die Klägerin das Recht, mit den Erfolgen von A zu werben. Unterschriebene Autogrammkarten und Postermaterial, ggf. weiteres Werbematerial, DVDs, Videos, Flyer sollten der Klägerin kostenfrei zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten des Sponsorings beliefen sich im Streitjahr auf 71.400 € brutto, welche die Klägerin über Darlehen finanzierte. Auf den Sponsoring-Vertrag für das Jahr 2010 wurde im Streitjahr ein Abschlag in Höhe von 23.800 € gezahlt. Weitere 3.000 € wurden im Streitjahr für das Personal-Sponsoring des M aufgewandt.
- 5 Nach dem Sponsoring-Vertrag mit M erhielt die Klägerin das Recht, mit den Erfolgen von M bis zum 31.03.2010 zu werben. Vereinbarungsgemäß sollte das Logo "... .de" bzw. "... .com" bei nationalen und internationalen Veranstaltungen an der Kleidung von M verwendet werden; dies galt auch für nationale und internationale Teambekleidung. Kappen und Schlüsselbänder mit den Logos waren während aller Veranstaltungen und öffentlichen Auftritte zu tragen, wobei die Klägerin die Kosten für die Herstellung und Beschriftung der Schlüsselbänder trug. Unterschriebene Autogrammkarten und Postermaterial, ggf. weiteres Werbematerial, DVDs, Videos und Flyer sollten der Klägerin kostenfrei zur Verfügung gestellt werden.
- 6 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Er änderte den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr vom 10.03.2011 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung entsprechend den Ergebnissen der Betriebsprüfung u.a. insoweit ab, als Sponsoring-Aufwendungen in Höhe von 98.200 € (71.400 € + 23.800 € + 3.000 €) sowie Finanzierungskosten der Darlehen für das Sponsoring in Höhe von 3.042,18 € nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden.
- 7 Auf den Einspruch der Klägerin änderte das FA am 10.01.2014 den angefochtenen Bescheid insoweit ab, als ein Übertragungsfehler bei den Finanzierungskosten der Darlehen zum Sponsoring korrigiert und diese nunmehr nur noch in Höhe von 2.545,87 € keine Berücksichtigung fanden. Im Übrigen blieb der Einspruch ohne Erfolg.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die gegen den Änderungsbescheid vom 10.01.2014 erhobene Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1876 mitgeteilten Gründen ab.
- 9 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 10 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 19.05.2016 - 4 K 1218/14 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 10.01.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.01.2014 dahingehend zu ändern, dass die laufenden Einkünfte um 100.745,87 € niedriger angesetzt und Einkünfte aus selbständiger Arbeit insgesamt in Höhe von 353.378,16 € berücksichtigt werden.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen sind.
- 14 1. Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Betrieb besteht und die Aufwendungen dem Betrieb subjektiv zu dienen bestimmt sind (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.11.1979 - VI R 25/78, BFHE 129, 149, BStBl II 1980, 75). Ob und inwieweit Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die

Aufwendungen tätigt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672; BFH-Urteil vom 15.12.2016 - IV R 22/14, BFH/NV 2017, 454).

- 15** 2. Der Steuerpflichtige kann grundsätzlich frei entscheiden, welche Aufwendungen er für seinen Betrieb tätigen will. Die Höhe der Aufwendungen, ihre Notwendigkeit, ihre Üblichkeit und ihre Zweckmäßigkeit sind für die Anerkennung als Betriebsausgaben grundsätzlich ohne Bedeutung (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12.06.1978 - GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620; BFH-Urteil vom 28.11.1980 - VI R 193/77, BFHE 132, 431, BStBl II 1981, 368). Auch überhöhte, unübliche und unzweckmäßige oder erfolglose Aufwendungen können daher Betriebsausgaben sein. Das Fehlen der Üblichkeit, der Erforderlichkeit und der Zweckmäßigkeit einer Aufwendung kann allerdings ein Anzeichen dafür sein, dass die Aufwendungen aus außerbetrieblichen Erwägungen gemacht wurden (Senatsurteil vom 04.03.1986 - VIII R 188/84, BFHE 146, 151, BStBl II 1986, 373; BFH-Urteil vom 19.08.2015 - X R 30/12, BFH/NV 2016, 203). Für die betriebliche Veranlassung genügt der allgemeine Zusammenhang mit dem Betrieb durch Schaffen günstiger Rahmenbedingungen (Senatsurteil vom 18.09.1984 - VIII R 324/82, BFHE 142, 251, BStBl II 1985, 92).
- 16** 3. Zu den Betriebsausgaben gehören nach der Rechtsprechung auch Aufwendungen von Sponsoren zur Förderung von Personen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen oder ähnlichen gesellschaftlichen Bereichen, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere auch in der Sicherung oder Erhöhung des unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte seines Unternehmens werben will (BFH-Urteile vom 16.12.2015 - IV R 24/13, BFHE 252, 146, BStBl II 2017, 224, und vom 03.02.1993 - I R 37/91, BFHE 170, 247, BStBl II 1993, 441). Das ist insbesondere der Fall, wenn der Sponsoringempfänger als Gegenleistung auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seinen Fahrzeugen oder anderen Gegenständen auf das Unternehmen als Sponsor bzw. auf dessen Produkte werbewirksam hinweist oder durch Verwendung von Schriftzug oder Emblemen des Sponsors für diesen als Werbeträger dient (vgl. Hessisches FG, Urteil vom 23.11.1998 - 4 K 1309/97, EFG 1999, 496; Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rz B 458; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 973, m.w.N.; s.a. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.02.1998 - IV B 2 -S 2144- 40/98, BStBl I 1998, 212, Tz. 3).
- 17** 4. Diese Rechtsprechung ist auf die Fälle zu übertragen, in denen Sponsoringaufwendungen von Angehörigen der freien Berufe getätigt werden. Wie das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) entschieden hat, fällt auch die berufliche Außendarstellung von Angehörigen der freien Berufe einschließlich der Werbung für die Inanspruchnahme ihrer Dienstleistungen durch Sponsoring in den Bereich der durch Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes geschützten berufsbezogenen Tätigkeiten (BVerfG-Beschluss vom 17.04.2000 - 1 BvR 721/99, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2000, 3195). Da die freiberufliche Tätigkeit in besonderer Weise durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt ist und dabei regelmäßig auf die Schaffung einer Vertrauensbeziehung zum Empfänger der freiberuflichen Leistung abzielt, sind auch solche Sponsoringmaßnahmen steuerlich anzuerkennen, die geeignet und dazu bestimmt sind, das Image des Freiberuflers im angesprochenen Adressatenkreis zu fördern und hierdurch das Vertrauen in seine Person und seine freiberuflichen Leistungen zu stärken. Die imagefördernde Wirkung kann sich dabei nicht nur aus dem Sponsoring von allgemein als unterstützungswürdig erachteten Aktivitäten, sondern auch aus einem Transfer des Images der gesponserten Aktivitäten auf die Tätigkeit des Freiberuflers ergeben (vgl. BVerfG-Beschluss in NJW 2000, 3195, Rz 17). Der Abzug der Kosten des Sponsorings als betrieblich veranlasste Aufwendungen setzt voraus, dass der Sponsoringempfänger öffentlichkeitswirksam auf das Sponsoring oder das Unternehmen bzw. die Dienstleistungen des Freiberuflers hinweist und hierdurch für Außenstehende eine hinreichend konkrete Verbindung zu dem Sponsor und seinen Leistungen erkennbar wird.
- 18** 5. Gemessen daran ist das FG, soweit es die geltend gemachten Aufwendungen als nicht betrieblich veranlasst angesehen hat, von unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen.
- 19** a) Das FG hat zwar im Ausgangspunkt zu Recht angenommen, dass ein Abzug von Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben voraussetzt, dass eine ausreichend konkrete Zuordnung zu dem Sponsor deutlich werden muss, damit der Erfolg des Sponsorings als gezielte Werbemaßnahme für ihn überhaupt erreicht werden kann. Soweit das FG allerdings die Werbewirksamkeit der Sponsoringaufwendungen mit der Begründung verneint hat, dass die mit dem Werbeaufdruck "... .de" beworbene Internetseite die Tätigkeit der beiden Gesellschafter der Klägerin als Ärzte in den Vordergrund gestellt habe, ohne dass die ärztliche Betreuung und Versorgung von Sportlern der Klägerin zurechenbar sei, hat es nicht hinreichend berücksichtigt, dass nach den allgemeinen Grundsätzen für die freiberufliche Einkünfteerzielung nicht auf die Gesellschaft, sondern vielmehr auf deren Gesellschafter abzustellen

ist. Dem Umstand, dass die freiberufliche Tätigkeit durch die persönliche, qualifizierte Arbeitsleistung der einzelnen Berufsträger geprägt wird, ist auch hinsichtlich der an die Werbewirksamkeit des Sponsorings zu stellenden Anforderungen entsprechend Rechnung zu tragen. Erfolgt das Sponsoring --wie hier-- durch eine Freiberufler-Personengesellschaft, liegt der erforderliche hinreichende Zusammenhang zum Sponsor daher auch dann vor, wenn öffentlichkeitswirksam auf die freiberufliche Tätigkeit und Qualifikation der einzelnen Berufsträger hingewiesen wird.

- 20** b) Das FG hat weiter rechtsfehlerhaft angenommen, dass die persönliche Verbindung der Ärzte zu bekannten Sportlern auf eine private Veranlassung der Sponsoringaufwendungen schließen lasse. Im Hinblick darauf, dass die ärztliche Berufsausübung in besonderem Maße darauf gerichtet ist, ein persönliches Vertrauensverhältnis zu den Patienten aufzubauen, bestand das Werbemittel gerade darin, dass auch bekannte Sportler wie A und M der sportärztlichen Expertise der beiden Gesellschafter der Klägerin vertrauten und sich über die ärztliche Betreuung und Versorgung auch freundschaftliche Kontakte zu den Sportlern entwickelt hatten. Entscheidend ist, dass die Werbung darauf angelegt war, das Image einer im Sport tätigen Arztpraxis aufzubauen und das Vertrauen des angesprochenen Adressatenkreises in die sportmedizinische Qualifikation der einzelnen Ärzte zu stärken. Einen ins Gewicht fallenden privaten Veranlassungszusammenhang konnte das FG daher auch nicht aus einer etwaigen emotionalen Verbundenheit der Gesellschafter der Klägerin mit dem Sport oder den geförderten Sportlern ableiten. Allein der Umstand, dass die Gesellschafter der Klägerin möglicherweise sportbegeistert sind, ist ihrer sportärztlichen Tätigkeit immanent und fällt gegenüber einem gegebenen betrieblichen Veranlassungszusammenhang nicht ins Gewicht.
- 21** c) Das FG hat auch rechtsfehlerhaft die relative Höhe der Sponsoringaufwendungen im Verhältnis zu den erweiterten Arzterlösen als Indiz für eine private Veranlassung herangezogen. Denn die mit dem Sponsoring angestrebten wirtschaftlichen Vorteile bestanden nicht nur darin, Einnahmen aus der spezifischen sportärztlichen Tätigkeit zu erzielen, sondern sie waren darüber hinaus auch darauf gerichtet, einen neuen Patientenkreis aus dem Bereich des Sports zu erschließen und zugleich den vorhandenen Patientenstamm an die Arztpraxis zu binden. Bei einer solchen Sachlage genügt es für die betriebliche Veranlassung, wenn die Werbemaßnahme dazu bestimmt und geeignet ist, den Bestand der Praxis hinsichtlich der aus der ärztlichen Tätigkeit erzielten Gesamteinnahmen zu sichern.
- 22** 6. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war seine Entscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist stattzugeben, denn auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen steht fest, dass die geltend gemachten Aufwendungen, deren Höhe zwischen den Beteiligten unstrittig ist, betrieblich veranlasst waren und in vollem Umfang als Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen sind.
- 23** a) Nach den Feststellungen des FG bestand die wesentliche Gegenleistung für das Sponsoring darin, dass die Sportler A und M auf ihrer Kleidung mit dem Logo "... .de" bzw. "... .com" warben. Auf der beworbenen Internetseite waren weiterführende Informationen zur Tätigkeit der beiden Gesellschafter der Klägerin als Ärzte bei nationalen und internationalen Sportveranstaltungen und zur medizinischen Betreuung und Versorgung verschiedener Sportler angegeben. Diese Angaben wiesen hinreichend deutlich auf die ärztlichen Leistungen und Qualifikationen der beiden Gesellschafter der Klägerin hin und zielten darauf ab, das Image einer auf den Sport spezialisierten ärztlichen Betätigung aufzubauen. Die angestrebten wirtschaftlichen Vorteile des Sponsorings bestanden in der Erschließung neuer "Geschäftsfelder" in Form der ärztlichen Betreuung weiterer Sportler bei entsprechenden Sportveranstaltungen und in der Gewinnung neuer Patienten aus dem Kreis der am Sport interessierten Personen, aber auch in der Sicherung des bestehenden Patientenstamms in einem --aufgrund der Nähe zum ...-- traditionell vom Sport geprägten Umfeld. Dass diese mit dem Sponsoring verfolgten betrieblichen Ziele in nicht unerheblichem Umfang durch im Bereich der persönlichen Lebensführung der Gesellschafter der Klägerin liegende Gründe mitveranlasst gewesen wären, ist nicht erkennbar (vgl. oben unter II.5.b). Dies gilt auch unter Berücksichtigung des vom FG angeführten "Geltungsbedürfnisses" der Gesellschafter der Klägerin, sich über die Verbindung zum Sport persönlich darstellen zu können. Im Streitfall kann dies schon deshalb nicht als Beleg für einen beachtlichen privaten Beweggrund angesehen werden, weil die diesbezügliche Annahme des FG nicht durch hinreichende tatsächliche Feststellungen gedeckt ist.
- 24** Auch die Höhe der Sponsoringaufwendungen lässt nicht auf eine private Mitveranlassung schließen. Die von der Klägerin erzielten Gesamteinnahmen beliefen sich im Streitjahr auf rd. 946.000 € und konnten auch in den Folgejahren weiter gesteigert werden. Die im Streitjahr für das Sponsoring getätigten Aufwendungen waren deshalb jedenfalls geeignet, den Bestand der im Rahmen der Arztpraxis erzielten Gesamteinnahmen zu sichern und weiter zu festigen.

- 25** b) Entgegen der Auffassung des FG ist der geltend gemachte Betriebsausgabenabzug auch nicht gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG ausgeschlossen. Denn von dem dort geregelten Abzugsverbot sind nur solche Aufwendungen erfasst, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, weil sie durch persönliche Motive mitveranlasst wurden, ohne dass deshalb die betriebliche Veranlassung zu verneinen ist (Senatsurteil vom 29.04.2014 - VIII R 20/12, BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679; BFH-Urteil vom 19.01.2017 - VI R 37/15, BFHE 257, 58, BStBl II 2017, 526). Im Streitfall kann indes nicht davon ausgegangen werden, dass für die Sponsoringaufwendungen persönliche Beweggründe mitursächlich waren (vgl. oben unter II.5.b und II.6.a).
- 26** 7. Nachdem die Revision aus materiellen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung und Stattgabe der Klage führt, kann offenbleiben, ob dem FG die von der Revision gerügten Verfahrensfehler unterlaufen sind (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2010 - VI R 65/08, BFHE 228, 421, BStBl II 2010, 628, m.w.N.).
- 27** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de