

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***,

betreffend die Beschwerden gegen die Bescheide des ***FA*** vom 14. Juni 2019 und vom 25. Juni 2019 hinsichtlich

Haftung 2016 und 2017 gem. § 224 BAO sowie Körperschaftsteuer 2016 und 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***,

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide enthielten begründend den Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht.

Die angefochtenen Haftungsbescheide führten unter Hinweis auf § 95 Abs. 1 EStG 1988, § 202 Abs. 1 BAO sowie § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO aus, dass der Abzugsverpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer hafte. Nachforderungen seien, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliege, mittels Haftungsbescheides gemäß § 224 Abs. 1 BAO geltend zu machen. Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe könne erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt

gegeben worden sei. Die Geltendmachung der Haftung sei eine Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO. Es sei dabei auf die Pflichtverletzung bei Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer sowie auf das öffentliche Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgabe Bedacht zu nehmen. Gegenständlich stünde dem geübten Ermessen nichts entgegen. Die weitere Begründung sei dem Bericht zur Außenprüfung zu entnehmen.

In den **Beschwerden**, welche die GmbH durch ihren steuerlichen Vertreter gegen die genannten Bescheide einbrachte, wurde ausgeführt:

Es werde die Berücksichtigung der „Aufwendungen ***1***“ als Betriebsausgaben geltend gemacht. D. h., für das Jahr 2016 werde die Reduktion des Gesamtbetrages der Einkünfte um € 18.115,31, für das Jahr 2017 um € 46.686,30 geltend gemacht.

Als Kapitalertragsteuerbemessungsgrundlage werde für das Jahr 2016 ein um € 24.986,62, für das Jahr 2017 ein um € 64.394,90 reduzierter Betrag geltend gemacht.

Mit den von der beschwerdeführenden Gesellschaft getätigten Aufwendungen sei eine enorme Werbewirkung erzielt worden, weshalb diese Aufwendungen ausschließlich betrieblich veranlasst und als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Sie fielen nicht unter das Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988.

Es stehe außer Streit, dass die Teilnahme an der Rallye ***1*** ursprünglich der Affinität zum Motorradfahren geschuldet gewesen sei. ***3*** habe anfangs auch nicht wissen können, ob er für eine Teilnahme überhaupt geeignet sei. Er habe daher vor der Teilnahme an den Vorbereitungen keine Vereinbarung mit der GmbH betreffend Sponsoring abschließen können. Bei einem fremden Dritten wäre ebenso vorgegangen worden.

Als die Teilnahme feststand, habe ***3*** das Logo der Firma auf der Motorradkleidung angebracht und auf diversen social-media-Kanälen Werbung für die GmbH und den Namen ***4*** gemacht. Es sei zu dieser Zeit mit der GmbH ein mündlicher Vertrag über zu leistende Sponsorzahlungen geschlossen worden. Eine Werbewirkung habe sich in Berichten über ***3*** und Rückmeldungen aus der social-media-Werbung gezeigt. Ein großer Vorteil sei die Tatsache, dass ***3*** denselben Namen wie das Sponsoring-Unternehmen trage. Anders als bei einem Fremden müsse nicht langwierig eine Verbindung zwischen sponsorndem Unternehmen und gesponserter Person aufgebaut werden.

In der Gewinn- und Verlustrechnung sei der Begriff „Werbeaufwand ***1***“ verwendet worden, da Sponsoring einen Teilbereich der Werbung darstelle. Vom Jahr 2015 auf das Jahr 2017 sei eine Umsatzsteigerung von 26 % erzielt worden, d. h. ein Plus von € 400.000. Wenn auch nicht genau nachvollziehbar sei, welcher Teil der Umsatzsteigerung auf die Werbewirkung durch das Sponsoring zurückzuführen sei, sei dies in den meisten Fällen so. Es gehe schließlich darum, das Unternehmen einer breiten Öffentlichkeit bekannt zu machen. Keinesfalls sei

daraus zu schließen, dass nur eine geringe Werbewirkung vorliege und die Aufwendungen als privat veranlasst anzusehen wären.

- Insgesamt seien die Sponsorzahlungen als angemessene Gegenleistung für die vom Gesponserten übernommene Verpflichtung zu Werbeleistungen anzusehen.
- Es liege eine klare und eindeutige Vereinbarung vor, die der Finanzverwaltung mitgeteilt worden sei.
- Dass kein schriftlicher Vertrag geschlossen worden sei, könne kein Hindernis darstellen, da Schriftlichkeit nicht unbedingt erforderlich sei und die mündliche Vereinbarung entsprechend vollzogen worden sei - durch Banküberweisungen, womit die Publizitätswirkung erfüllt wäre.
- Die Vorgangsweise sei fremdüblich, weil die Vereinbarung erst zu einem Zeitpunkt getroffen worden sei, zu dem erkennbar war, dass eine Werbeleistung erbracht werden könne. Mit steigender Werbewirkung sei ein höherer Sponsorbeitrag bezahlt worden, was auch mit einem Dritten so erfolgt wäre.

Es ergingen abweisende **Beschwerdevorentscheidungen**, in denen betreffend die **Körperschaftsteuerbescheide** ausgeführt wurde:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft, ***3***, habe in den Jahren 2016 und 2017 an der Rallye ***1*** teilgenommen bzw. sich darauf vorbereitet. Aufwendungen für die Teilnahme an der Rallye seien als „Werbeaufwand ***1***“ aufwandswirksam verbucht worden. Zur Untermauerung der Werbewirksamkeit seien der Betriebsprüfung unter anderem Statistiken über die Reichweite via Facebook und Instagram sowie Zeitungsartikel aus lokalen Medien vorgelegt worden.

Zur Abgrenzung abzugsfähige Betriebsausgaben von nicht abzugsfähigen Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 und 2 EStG 1988 stelle der VwGH auf den „Veranlassungszusammenhang“ ab. Aufwendungen seien also dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, aus betrieblichen Gründen erbracht würden (die Abgabenbehörde führte dazu VwGH-Judikate an).

Soweit sich aus BP-Bericht und Beschwerdeschrift ergebe, dass die ursprüngliche Motivation einer persönlichen Leidenschaft für das Motorradfahren geschuldet gewesen sei, könne der vom VwGH geforderte Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendungen und damit einhergehenden Betriebseinnahmen oder Gewinnen nicht erkannt werden. Wenn die Beschwerdeschrift von einer hohen Werbewirksamkeit bereits ab dem Jahr 2015 spreche, sei einzuwenden, dass erste Aufwendungen betreffend die Rallye-Teilnahme erst Ende 2016 Eingang in das Rechenwerk der beschwerdeführenden Gesellschaft gefunden hätten. Zudem habe ***3*** im Jahr 2015 noch nicht wissen können, ob er an dem Rennen teilnehmen werde dürfen. Bei einer von vornherein beabsichtigten Vermarktung der Rallye samt Vorbereitungsrennen wäre nach Ansicht der Abgabenbehörde bereits zu Beginn ein

Sponsoringvertrag abgeschlossen und eine Vermarktung werbewirksam platziert worden. Dass die von 2015-2017 erfolgte Umsatzsteigerung nicht einzig auf die Rallye-Teilnahme zurückgeführt werden könne, habe die beschwerdeführende Gesellschaft selbst eingeräumt.

Es liege das objektive Tatbild einer verdeckten Gewinnausschüttung vor, weil dem Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH - außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung durch einen mündlichen Sponsoringvertrag mit einer in den Jahren 2016 und 2017 gesamthaften Aufwandstragung i.H.v. € 77.688,28 - ein Vorteil gewährt worden sei. Dies habe bei der beschwerdeführenden GmbH zu einer Vermögensverminderung und beim Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer Vermögensvermehrung geführt.

Auch das subjektive Tatbild liege nach Ansicht der Abgabenbehörde vor, weil die beschriebene Konstellation lediglich durch das Naheverhältnis zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft erklärbar sei. Der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst habe die Aussage getätigt, dass ein solches Sponsoring einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre.

Die - wie behauptet mündlich erfolgte - Vereinbarung entspreche nicht den höchstgerichtlich aufgestellten Kriterien der Angehörigenjudikatur. Die erforderliche Publizität liege nicht vor. So wäre unter fremden Dritten ein Sponsoringvertrag mit Festlegung der gegenseitigen Rechte und Pflichten sowie zur Vorsorge für allfällige Streitigkeiten mit Sicherheit in Schriftform abgeschlossen worden.

In den abweisenden **Beschwerdevorentscheidungen** zu den **Haftungsbescheiden** führte die Abgabenbehörde aus:

Entsprechend der durchgeführten Betriebsprüfung sei für die Jahre 2016 und 2017 eine verdeckte Ausschüttung zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers der beschwerdeführenden Gesellschaft festgestellt worden. Eine verdeckte Ausschüttung führe bei dem die Ausschüttung empfangenden Abgabepflichtigen zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG 1988 und löse die Kapitalertragsteuerpflicht aus.

Schuldner der Kapitalertragsteuer sei gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Abfuhrverpflichtete sei gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 die beschwerdeführende Gesellschaft, die gegenüber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer hafte. Da sie dieser gesetzesgemäßen Verpflichtung im Streitfall nicht nachgekommen sei, sei ein Haftungsbescheid auf Grundlage des § 224 BAO erlassen worden.

Die Abgabenbehörde führte weiter aus, die direkte Inanspruchnahme des Steuerschuldners sei ausgeschlossen, wenn von vornherein feststünde, dass die Durchsetzung der Haftung beim Abzugsverpflichteten ohne Probleme möglich sei. In solchen Fällen sei die Kapitalertragsteuer

mittels Haftungsbescheides dem Abzugsverpflichteten vorzuschreiben. Sie verwies hiezu auf die Information des BMF vom 05.10.2015, BMF-010203/0276-VI/1/2015.

Gegenständlich lägen die Voraussetzungen für eine direkte Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Steuerschuldner nicht vor.

In Ausübung des gesetzlich eingeräumten und unter Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit geübten Ermessens sei die Abgabenbehörde diesbezüglich zu dem Ergebnis gekommen, dass dem Kriterium der Zweckmäßigkeit der Vorzug vor dem Kriterium der Billigkeit zu geben gewesen sei.

Die beschwerdeführende Gesellschaft brachte in der Folge durch ihre steuerliche Vertretung Anträge auf **Vorlage ihrer Beschwerden an das Bundesfinanzgericht** ein. Betreffend die Körperschaftsteuerbescheide führte sie aus:

Es werde auf die Begründung der Beschwerde verwiesen und ergänzend vorgebracht, dass die persönliche Leidenschaft für das Motorradfahren zwar die ursprüngliche Motivation für die Teilnahme des ***3*** an der Rallye gewesen sei, er sich aber nach Feststellung der Werbewirkung seine Teilnahme für Zwecke der Firma zunutze gemacht habe. Ein Veranlassungszusammenhang zwischen den von der Gesellschaft erzielten Einnahmen bzw. „Mehreinnahmen“ und den Werbeausgaben liege daher vor. Soweit angeführt worden sei, der Gesellschafter-Geschäftsführer habe selbst die Aussage getätigt, dass „ein solches Sponsoring einem fremden Dritten niemals gewährt worden wäre“, sei das zwar korrekt, jedoch aus dem Zusammenhang gerissen. Ein Sponsoring in genau dieser Art wäre deswegen einem fremden Dritten nicht gewährt worden, weil der fremde Dritte eben nicht den Namen „***4***“ trage und sich daher für Werbezwecke nicht im selben Maße eigne. Insgesamt werde die Vorgangsweise als fremdüblich erachtet.

Betreffend die Haftungsbescheide wurde im Vorlageantrag lediglich auf die Begründung der Beschwerde sowie auf jene zum zeitgleich eingebrachten Vorlageantrag hinsichtlich Körperschaftssteuer verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- Betriebsgegenstand der beschwerdeführenden Gesellschaft ist die ***5***.
- ***3***, der Geschäftsführer, nahm im Jahr 2017 an der Rallye ***1*** in ***2*** teil.
- Schon im Jahr 2016 musste er sich intensiv auf die Rallye vorbereiten.

- Seine Teilnahme an der Rallye war ursprünglich durch eine private Leidenschaft für das Motorradfahren motiviert.
- Aufgrund eines großen Medienechos wurden die mit der Rallyevorbereitung und -teilnahme verbundenen Aufwendungen für die Jahre 2016 und 2017 als Betriebsausgaben im Rahmen eines Sponsorings erfasst.
- Es gab diesbezüglich nur einen mündlichen Vertrag zwischen der GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer.
- ***3*** trug das Firmenlogo auf der Motorradbekleidung, zudem wurde der Firmenname im Internet und bei Interviews genannt.
- In den sozialen Medien sowie in lokalen Zeitungen fand seine Rallye-Teilnahme Beachtung.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sachverhalt beruhen auf dem vorliegenden Akteninhalt mit Betriebsprüfungsbericht sowie Unterlagen zur Werbewirksamkeit und zum Medienecho, die seitens der beschwerdeführenden Gesellschaft im Rahmen der Schlussbesprechung vorgelegt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zu den gesetzlichen Grundlagen wird auf die bereits in der Beschwerdevorentscheidung und in den angefochtenen Bescheiden zitierten §§ 4 Abs. 4 (Betriebsausgaben) sowie 20 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 (nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben), auf §§ 93 (Kapitalertragsteuer Abzugspflicht) und 95 Abs. 1 und Abs. 2 (Schuldner und Abzugsverpflichteter) EStG 1988 sowie auf §§ 202 Abs. 1 (Nachforderung mittels Haftungsbescheides) und 224 (Geltendmachung von Haftungen) BAO verwiesen und - um Wiederholungen zu vermeiden - auf eine nochmalige wörtliche Wiedergabe verzichtet.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen u. a. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital. Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören gemäß § 27 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 unter anderem die Gewinnanteile (Dividenden) und sonstigen Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Zu diesen sonstigen Bezügen zählen insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen (vgl. VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005).

Strittig ist: Sind die Aufwendungen für die Teilnahme des Gesellschafter-Geschäftsführers der beschwerdeführenden Gesellschaft an der Rallye ***1*** als Betriebsausgaben zu berücksichtigen oder handelt es sich um verdeckte Ausschüttungen, die unter das Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fallen?

Nicht strittig - und daher hier nicht weiter Gegenstand der Erörterung - ist gemäß Tz 1 lit. a) des Betriebsprüfungsberichtes vom 28.06.2019, dass es sich bei einem am 01.08.2017 verbuchten Aufwand i.H.v. € 12.886,67 um einen solchen der privaten Lebensführung mit der Konsequenz des Abzugsverbotes gemäß § 20 EStG 1988 und der Qualifizierung als verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG, handelt.

Zu den laut Tz 1 lit. b) des Betriebsprüfungsberichtes in Streit stehenden Aufwendungen „Rallye ***1***“ wird **generell** ausgeführt:

Mit der ausdrücklichen Erwähnung der verdeckten Ausschüttung in § 8 Abs. 2 KStG 1988 wird klargestellt, dass jede Zuwendung von Vermögensvorteilen einer Gesellschaft an einen Gesellschafter, die ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis hat, eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung ist, mag die Zuwendung auch äußerlich in die Form eines Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern gekleidet sein. Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen dient der Erfassung des wirklichen Einkommens einer Körperschaft.

Die verdeckte Ausschüttung setzt also die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteils an einen qualifizierten Bezieher voraus. Der vermögenswerte Vorteil muss in Geld oder in einem in Geld ausdrückbaren Wert bestehen. Die verdeckte Ausschüttung muss bei der betreffenden Körperschaft zu einer Vermögensminderung oder einer verhinderten Vermögensmehrung führen (vgl. *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 166 ff sowie VwGH 31.05.2000, 97/13/0240; VwGH 29.01.2003, 98/13/0055).

Aufgrund des zwischen einer Körperschaft und ihren Gesellschaftern geltenden Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den gesellschaftsrechtlich verbundenen Steuersubjekten möglich und steuerlich auch anzuerkennen, sofern diese Beziehungen wie unter Fremden gehalten werden. Verbirgt sich hinter diesen Beziehungen aber eine Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar ist und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hat, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. VwGH 20.03.2014, 2011/15/0120).

Bei verdeckten Ausschüttungen ist somit zu prüfen, ob eine Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Liegt eine gesellschaftsrechtliche Verursachung vor, ist eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.

Die Notwendigkeit der Feststellung einer bestimmten Veranlassung besteht nicht nur bei verdeckten Ausschüttungen, sondern insbesondere auch bei Betriebsausgaben und Werbungskosten. Dies impliziert einen systematischen Zusammenhang zwischen den grundsätzlich komplementären Begriffen der Betriebsausgaben und Werbungskosten auf der einen Seite und den verdeckten Ausschüttungen auf der anderen Seite. Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen zählen zur einkommensteuerlich relevanten Sphäre einer Körperschaft und können damit keine verdeckten Ausschüttungen begründen. Umgekehrt qualifizieren gerade gesellschaftsrechtlich veranlasste Aufwendungen sich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten und sind daher der einkommensteuerlich irrelevanten Sphäre einer Körperschaft zuzuordnen. Dies bestätigt auch, dass die Regelung der verdeckten Ausschüttungen in § 8 Abs. 2 nur deklarativen Charakter hat, ohne § 8 Abs. 2 müsste ebenfalls die betriebliche Veranlassung anhand der Vorschriften über Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 1988 und Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) geprüft werden.

Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH anhand eines Fremdvergleichs ermittelt. Dabei werden die Verträge zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Nach diesen Maßstäben muss eine Vereinbarung

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben,
- und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (Fremdvergleich)

(vgl. *Kirchmayr aaO*, KStG § 8 Tz 276-277).

Die höchstgerichtliche Judikatur verlangt ein kumulatives Vorliegen dieser Voraussetzungen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG20, § 2 Tz 159, 160). Die Eindeutigkeit der Vereinbarungen ist erforderlich, um eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung dokumentieren zu können (vgl. VwGH 01.07.2003, 98/13/0184).

Soweit die Aufwendungen „**Rallye ***1*****“ unter dem Gesichtspunkt der Sponsorleistungen zu beurteilen sind, wird **speziell** ausgeführt:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. 01.1989, 88/13/0073, zu Sponsorzahlungen im Sportbereich zum Ausdruck gebracht hat, müssen, um Zuwendungen eines Sponsors als betrieblich veranlasste Aufwendungen ansehen zu können, die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Sponsor und Sportler bzw. Sportverein von vornherein eindeutig fixiert sein. Außerdem müssen die Leistungen des Sportlers bzw. Sportvereins geeignet sein, Werbewirkung zu entfalten. Nur wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Leistungsaustausch vorliegt, kann die betriebliche Veranlassung der Zuwendung

angenommen werden. Dabei wird insbesondere in Betracht gezogen werden müssen, ob auch andere Wirtschaftstreibende unter denselben Voraussetzungen einen gleichartigen Sponsorvertrag geschlossen hätten.

Entsprechend der im österreichischen Recht grundsätzlich herrschenden Formfreiheit von Verträgen ist laut VwGH das Fehlen eines schriftlichen Sponsorvertrages nicht entscheidend. Jedoch muss der Abschluss von allenfalls mündlich geschlossenen Sponsorverträgen mit detaillierter, inhaltlich klarer Darlegung der zu erbringenden Werbeleistungen im Vorhinein festgelegt werden - im dem höchstgerichtlichen Erkenntnis zugrundeliegenden Fall wurden etwa die von einem Fußballverein zu erbringenden Werbeleistungen in den Protokollen über die Sitzungen der Vereinsleitung detailliert umschrieben. Der VwGH erachtete insoweit die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen beschwerdeführender Gesellschaft und Verein als hinreichend eindeutig im Vorhinein fixiert (VwGH 01.09.2015, 2012/15/0096).

Grundsätzlich - d. h. auch abseits von Familienverträgen - ist es zur Beweisvorsorge ratsam, eine schriftliche Vereinbarung zu treffen (*Aigner/Aigner* in SWK 31/2015, 1412).

In der Fachliteratur (*Haas* in SWK 33/201 3, 1433) werden als Kriterien, die gegen das Vorliegen steuerlich anzuerkennender Sponsorvereinbarungen sprechen, genannt:

- In ex-ante-Betrachtung hohe Streuverluste durch Werbeeffekte im Ausland,
- geringe Breitenwirkung der Sportart,
- geringer Bekanntheitsgrad des Werbeträgers,
- in ex-ante-Betrachtung unrentabler Werbeaufwand,
- Missverhältnis zwischen Sponsorzahlung und Gegenleistung.

Zusammenfassend ergibt sich:

Zumal ein schriftlicher Sponsorvertrag unstrittig nicht vorliegt, stellt sich gegenständlich die Frage, in welcher Form die gegenseitigen Verpflichtungen betreffen die Streitjahre im Vorhinein oder parallellaufend in einer eindeutigen Weise - etwa Sitzungsprotokolle, Aktenvermerke o. ä. - fixiert wurden. Laut Aktenlage liegen solche Dokumentationen nicht vor. Lediglich im Zuge der Schlussbesprechung vom 12.06.2019 hat der Gesellschafter-Geschäftsführer ein Papier eingereicht, in welchem er ex-post erklärt, es sei (mündlich) vereinbart worden, dass er das Logo der GmbH auf seiner Motorradkleidung tragen sowie über Facebook und im Rahmen von Interviews auf die Firma ***4*** aufmerksam machen werde.

Diesem Papier kann nicht die Beweiskraft einer im Vorhinein, oder zumindest begleitend, festgelegten Fixierung gegenseitiger Verpflichtungen zuerkannt werden (vgl. *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Tz 162/7, wonach *die nachträgliche Anfertigung einer Aufstellung über erbrachte Leistungen im Rahmen eines Werkvertrages den Nachweis der Vereinbarung nicht ersetzen könne*).

Auch unter dem Gesichtspunkt der Anerkennungskriterien der Angehörigenjudikatur vermag die nachträgliche Bestätigung nicht zu überzeugen: ***3*** ist Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH und hatte seit jeher eine Leidenschaft für das Motorradfahren. Als seine ursprünglich privat motivierte Teilnahme an der Rallye ***1*** Beachtung in der ***8*** Öffentlichkeit fand, entstand die Idee, die damit verbundenen Aufwendungen als betrieblich bedingtes Sponsoring geltend zu machen.

Die gewählte Vorgangsweise wird dem erstgenannten Kriterium der Angehörigenjudikatur, wonach die Vereinbarung im Vorhinein nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen muss, d. h., eine Publizitätswirkung entfalten muss, nicht gerecht. Die geforderte Publizitätswirkung kann auch nicht – wie laut Beschwerde vorgebracht – durch Überweisung von als fremdunüblich (siehe unten) erkannten Beträgen auf ein Konto bewirkt werden.

Durch die fehlende Dokumentation ist auch das zweite Kriterium eines eindeutigen, klaren und jeglichen Zweifel ausschließenden Inhalts der Vereinbarung nicht erfüllt.

Was – als drittes Kriterium – den Fremdvergleich betrifft, muss davon ausgegangen werden, dass die vorliegende Vereinbarung zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und einem fremden Dritten nicht geschlossen worden wäre, zumal

- die Rallye in ***2*** stattfand und der dort entstehende Werbeeffect, der ja ex-ante abzuschätzen ist, für den regionalen Markt wohl vernachlässigbar ist,
- eine Extrem-Motorrad-Rallye als Sportart – anders als etwa Fußball oder Alpin-Schi – eine geringe Breitenwirkung hat,
- ***3*** als Werbeträger nicht den Bekanntheitsgrad eines prominenten Athleten bzw. eines Landes- oder Bundessportvereins hat, sowie
- der als Sponsoring deklarierte Aufwand im Verhältnis zur Werbeleistung, die im Wesentlichen auf dem Tragen eines Firmenlogos auf der Motorradkleidung bestand, überhöht ist.

Daran vermag auch nichts zu ändern, dass die Rallyeteilnahme des Gesellschafter-Geschäftsführers in den sozialen Medien unter dem – übrigens eher unauffällig im Hintergrund platzierten – Hashtag „***7***“, Beachtung gefunden hat. In diesem Zusammenhang ist übrigens darauf hinzuweisen, dass die vorgelegten Ausdrücke sich nahezu ausschließlich auf das hier nicht streitgegenständliche Jahr 2018 beziehen. Lediglich zwei Einträge datieren mit Ende Dezember 2017 und weisen offenbar in das Folgejahr („9 days to go and I’m getting ready“, „today I’m taking a break“). Zudem enthalten die in tagebuchmäßiger Art verzeichneten Einträge keineswegs Produktinformationen oder Werbebotschaften, sondern beziehen sich ausschließlich auf die Person des ***3*** als Teilnehmer eines außergewöhnlichen Motorrad-Rennens (z.B. „danke für euren support“, „let’s start the adventure ***1***-Rallye“, „heiß, zäh und staubig war die erste...“, „let’s get this baby started“, „another day, another nightmare to come“...). Es kann daher nicht erkannt werden, inwieweit

durch diese Internet-Auftritte das Unternehmen der beschwerdeführenden GmbH einerseits speziell in den Streitjahren, andererseits auch nur grundsätzlich, einer breiten Öffentlichkeit bekannt gemacht worden sein sollte.

Die Erklärung seitens der steuerlichen Vertretung, dass ein Sponsoring in genau dieser Art einem fremden Dritten nur deshalb nicht gewährt worden wäre, weil der fremde Dritte eben nicht den – in diesem Fall werbewirksamen, auf der Motorradkleidung aufgedruckten, Namen „***4***“ trage, ist der Sache nicht dienlich, weil sie eben gerade zum Ausdruck bringt, dass eine entsprechende Vereinbarung mit einem Fremden nicht getroffen worden wäre – egal wie schlüssig oder unschlüssig das Argument der Namensübereinstimmung sein mag.

Jedenfalls ist diese Einlassung nicht geeignet, die oben genannten gewichtigen Argumente, die (ebenfalls) in klarer Weise gegen eine gleichartige Vereinbarung unter Fremden sprechen, zu entkräften.

Zur Umsatzsteigerung der Jahre 2015-2017 wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen, wonach selbst von Seiten der beschwerdeführenden Gesellschaft eingeräumt wurde, dass nicht exakt umschrieben werden kann, inwieweit diese der Rallye-Teilnahme zuzuschreiben ist. Zudem wurden mit der Rallye zusammenhängende Aufwendungen erstmals Ende 2016 geltend gemacht. Auch insoweit kann die Umsatzsteigerung nicht in schlüssiger Weise mit einer allfälligen Werbewirkung der Rallye in Wechselwirkung gesetzt werden.

Insgesamt hat daher ein nach wirtschaftlichen Kriterien zu beurteilender Leistungsaustausch nicht stattgefunden und hätte ein anderer Wirtschaftstreibender unter denselben Voraussetzungen einen gleichartigen Sponsorvertrag nicht abgeschlossen. Ein Abzug der für die Rallye übernommenen Aufwendungen - die nach allem Ausgeführten ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis haben - als Betriebsausgaben kommt daher nicht in Betracht. Es liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, die der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zuzurechnen ist (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 150).

Die entsprechenden Einkünftekorrekturen in den **Körperschaftsteuerbescheiden** nach durchgeführter Betriebsprüfung erfolgten daher zu Recht.

Eine verdeckte Ausschüttung hat aber nicht nur Folgen für die Besteuerung auf Ebene der Körperschaft, sondern auch auf Ebene des Anteilsinhabers. Die verdeckten Ausschüttungen werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen unter § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF BGBl. I Nr.163/2015 subsumiert, wobei sie nicht zu den „Gewinnanteilen“, sondern zu den „sonstigen Bezügen“ zählen und eine Kapitalertragsteuerpflicht gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in Höhe von 27,5 % auslösen.

Die beschwerdeführende Gesellschaft hat in ihren Beschwerden und Vorlageanträgen kein spezifisches Vorbringen zu den Ausführungen in den auf Grundlage der §§ 95 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 und § 224 BAO erlassenen Haftungsbescheiden bzw. in den dazu ergangenen Beschwerdeentscheidungen samt Ermessensübung geäußert.

Sie hat diesbezüglich vielmehr lediglich ihre Ausführungen zu den Körperschaftsteuerbescheiden wiederholt.

§ 95 Abs. 4 EStG 1988 regelt die direkte Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge als Steuerschuldner für die KEST (sogenannte Direktvorschreibung). Nach der höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046) steht es, auch wenn die Voraussetzungen für eine solche direkte Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge für die KEST vorliegen, im grundsätzlichen Auswahlermessen der Behörde, die KEST dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten Stelle vorzuschreiben (*Kirchmayr/Franke in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²³, § 95 Tz 66).

Selbst wenn daher eine direkte Vorschreibung grundsätzlich zulässig ist, schließt dies eine Inanspruchnahme der Haftung des Abzugsverpflichteten - wie im Streitfall geschehen - nicht aus (*Kirchmayr/Franke aaO*, § 95 Tz 67/1).

Da insoweit gegen die **Haftungsbescheide** nichts Substantiiertes vorgebracht wurde, war den gegen sie gerichteten Beschwerden - die sich inhaltlich nicht von jenen gegen die Körperschaftsteuerbescheide unterscheiden - ebenfalls ein Erfolg zu versagen.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Lösung der in Streit stehenden Rechtsfrage beruht, was die Körperschaftsteuerbescheide betrifft, zum einen auf Sachverhaltsfeststellungen, wie sie einer Revision nicht zugänglich sind und findet zum anderen Deckung in der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Soweit die Haftungsbescheide in Streit gezogen wurden, gehen diese auf eine klare Gesetzeslage zurück und finden ebenfalls Deckung in der diesbezüglich zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Feldkirch, am 4. Juli 2024