

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch EWT Kampits & Kocsis Steuerberatungs OG, Joseph Haydn-Gasse 40/2, 7000 Eisenstadt, über die Beschwerde vom 30. November 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich je vom 22. Oktober 2020 betreffend Körperschaftsteuer 2018 und 2019 sowie Umsatzsteuer 2018 und 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30.4.2026 zu Recht erkannt (StrNr. ***Bf-StrNr***):

- I. Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2018 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2018 wird festgesetzt mit ***1***. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als **Beilage ./I** angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet.

- II. Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2019 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 3.9.2024 abgeändert.

- III. Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2018 und 2019 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2018 wird festgesetzt mit xxxxxx.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2019 wird festgesetzt mit ***2***.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhen der festgesetzten Abgaben sind den als **Beilagen ./II und ./III** angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden.

IV . Der Antrag vom 3.10.2024, S. 12 „*bei der Veranlagung 2018 eine Berichtigung nach § 4 Abs. 2 Z 2 durchzuführen*“ wird als **unzulässig zurückgewiesen**.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage der Körperschaft- bzw. Umsatzsteuerpflicht von Zahlungen für den Kauf von Eintrittskarten bzw. für Sponsorleistungen, die allesamt mit veruntreuten Geldern erfolgten, strittig.

Mit den jeweils mit **22.10.2020** datierenden und am **29.10.2020** zugestellten verfahrensgegenständlichen Bescheiden wurde der Bf. – als Masseverwalter des Vermögens der AA GmbH (in der Folge kurz: AA), über die mit Beschluss des LG Eisenstadt vom xx.xx.xxxx das Konkursverfahren mit Beginn der Wirkungen zum xx.xx.xxxx eröffnet wurde - auf Grundlage einer Schätzung gemäß § 184 BAO, da keine Erklärungen einlangten, zur Körperschaft - und Umsatzsteuer veranlagt.

Am **30.11.2020** erhob die steuerliche Vertretung des Bf. gegen sämtliche Sachbescheide das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte diese basierend auf den in einem vorgelegten Jahresabschlüssen abzuändern.

Die belangte Behörde richtete am **14.12.2020** ein Ergänzungsersuchen an den Bf. und forderte diesen insbesondere auf, die Abweichungen zwischen den im Rechtsmittel enthaltenen Besteuerungsgrundlagen und jenen laut UVAs bzw. Prüfungsfeststellungen gemäß der Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 09/2017-07/2018 aufzuklären und Fragen im Zusammenhang mit der in der GuV 2018 enthaltenen Werbeabgabe (iHv Euro xxxxxx) zu beantworten.

Der Bf. reagierte daraufhin mit Eingabe vom **29.1.2021** und führte im Wesentlichen aus, die Differenzen erst dann aufklären zu können, wenn die belangte Behörde ihrerseits die in einem gestellten Fragen beantworte. Am **2.3.2021** wurden – unter gleichzeitiger Vorlage entsprechender Listen – die nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei zutreffenden Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung der Umsatzsteuer 2018 und 2019 dargelegt; weiters verwies der Bf. auf die – auf seine Initiative zurückgehende - forensische Aufarbeitung der Geschehnisse rund um den Themenkomplex der „BB“ (in der Folge kurz: BB) durch die KPMG und behielt sich – nach Vorliegen entsprechender Endergebnisse dieser Untersuchungen - weiteres Vorbringen vor.

Mit Eingabe vom **7.5.2021** ergänzte der Rechtsmittelwerber seine Beschwerde rücksichtlich der zwischenzeitlich durch die KPMG im Zuge der Aufarbeitung gewonnenen Erkenntnisse. Demnach sei die AA aus Mitteln, die der BB zuvor widerrechtlich entzogen worden waren über zwei Kanäle finanziert worden, um die wahre schlechte wirtschaftliche Situation der Gesellschaft zu verschleiern: Einerseits habe man Sponsoreneinnahmen fingiert, welche als Erlöse verbucht wurden, obwohl es keinen Vertrag oder keine tatsächliche Leistung gegeben habe. Diese stellten aber keine Einnahmen dar, sondern seien richtigerweise als Verbindlichkeiten gegenüber der BB auszuweisen. Andererseits habe man – so im Schriftsatz vom 7.5.2021 weiter – Eintrittsgelder (vor allem bei den VIP Karten) *„nach oben manipuliert um die wirtschaftlichen Verluste zu verschleiern“*. Die Kartenverkäufe seien über die BB abgewickelt worden, die tatsächlich erzielten Einnahmen seien dann mit unterschlagenen Geldern aufgebessert und insgesamt über die Bank auf das Konto der AA eingezahlt worden. Für all diese fingierten Einnahmen sei sowohl Umsatzsteuer entrichtet als auch ein Gewinn ausgewiesen worden. Da es sich dabei jedoch um Scheinumsätze handle, seien diese sowohl aus der Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Umsatz – als auch Körperschaftsteuer herauszunehmen. Darüber hinaus seien die Erlöse aus den AA-Kartenverkäufen mit 20%, anstatt richtigerweise mit 13% der Umsatzsteuer unterworfen worden. Auch seien auf dem Konto 2196 (noch nicht abgerechnete Leistungen) am 30.9.2017 zwei Zahlungen der BB iHv gesamt Euro xxxxxx im Haben jedoch ohne die Umsatzsteuer gebucht worden; bei diesen wäre richtigerweise die Umsatzsteuer herauszurechnen. Schließlich sei die zurückerstattete Werbeabgabe in der GuV für das Jahr 2019 auf dem Konto 4800 verbucht und somit – im Sinne der Ausführungen der belangten Behörde im Vorhalt vom 14.12.2020 – gewinnerhöhend berücksichtigt worden. Insgesamt beantragte der Bf. die Veranlagungen entsprechend den vorgenannten Ausführungen vorzunehmen.

Die belangte Behörde forderte den Bf. am **9.8.2023** auf, Kopien diverser Konten (Subventionen und Förderungen) und 4023 (Spenden Nachwuchs) im Zusammenhang mit den in den Streitjahren vorgenommenen Abzügen für Betriebsausgaben vorzulegen; weiters sei die Frage zu beantworten, welcher Steuersatz beim Verkauf der AA Card (Saisonkarten für Heimspiele des CC) verrechnet worden sei. Fristgerecht legte die steuerliche Vertretung am **24.8.2023** die geforderten, sowie weitere damit ihrer Ansicht nach im Zusammenhang stehende Unterlagen vor. Die (fingierten) Kartenverkäufe seien reine Bargeschäfte gewesen, die Erlöse habe man direkt in der Filiale der BB auf das Konto einbezahlt; es sei keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und diese im Übrigen auch erst im Zuge der Jahresabschlussarbeiten verbucht worden. Auf dem Konto 4007 seien im Wj 2017/2018 zwei Buchungen in Höhe von gesamt Euro xxxxxx (Euro xxxxxx Subvention Land Burgenland und Euro xxxxxx BK-Zuschuss Stadtgemeinde U) und im Wj 2018/2019 eine Buchung in Höhe von Euro xxxxxx (Spitzensportförderung Land Burgenland) erfolgt. Diese steuerfreien Subventionen stellten keine steuerpflichtigen Erlöse dar und seien aus der Bemessungsgrundlage für die KÖSt herauszunehmen. Auf dem Konto 4023 (Spenden Nachwuchs) sei im Wj 2017/2018 ein Betrag iHv Euro xxxxxx als Forderung

eingebucht worden (gegen das Konto 2351); im Wj. 2018/2019 seien Zahlungen an Spenden iHv Euro xxxxxx eingebucht und mit der Forderung verrechnet worden; der Restbetrag iHv Euro xxxxx sei als Erlös dargestellt worden. All diese Vorgänge stellten jedoch lediglich „Verschleierungsbuchungen ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund“ dar und könnten sohin auch nicht der Versteuerung unterliegen.

Der Bf. führt im Schriftsatz vom **24.1.2024** weiter zu den Subventionen aus, legte eine Abonnentenliste per 12.9.2019 bezüglich der AA-Cards, sowie (beispielhaft) einige Rechnungen über die Verrechnung derselben in der Saison 2019/2020 vor.

Am **3.9.2024** erließ die belangte Behörde die die angefochtenen Bescheide abändernden Beschwerdeentscheidungen. Die vom Vorstand der BB „nach oben manipulierten“ Kartenverkäufe (insb. VIP-Karten) wurden bei der Bf. im Jahr 2018 mit Euro xxxxxx und 2019 mit Euro xxxxxx als Erlöse verbucht und auch der Umsatzbesteuerung unterworfen. Die Karten seien vom Vorstand der BB erworben und dafür Entgelt bezahlt worden, weshalb ein Rechtsverhältnis zwischen der AA und der BB, nämlich Hingabe der Eintrittskarten gegen Geldzuwendung - zu bejahen sei; dass das Entgelt aus „*unterschlagenen Geldern stamme*“, sei für die Bejahung eines steuerbaren Umsatzes irrelevant. Die daraus lukrierten Erlöse seien als Zuwendungen fremder Dritter als Betriebseinnahmen zu erfassen und unterlägen somit auch der Körperschaftsteuer. Die Beschwerde sei in diesem Punkt somit nicht gerechtfertigt. Zu den Einnahmen aus Sponsoring führt die belangte Behörde aus, dass darüber teilweise Ausgangsrechnungen an Unternehmen erstellt wurden, die davon jedoch keine Kenntnis gehabt hätten. Aus diesem Titel seien Zahlungsflüsse von Euro xxxxxxxx im Jahr 2018 und Euro xxxxxxxx 2019 erfolgt. Im Stadion des CC seien nach Recherchen zahlreiche Werbebanner, ua auch von der BB aufgehängt gewesen. Somit bestand ein Rechtsverhältnis zwischen der AA und der BB, nämlich Werbeleistungen gegen Entgelt, sodass ein steuerbarer Umsatz, auch wenn die Gelder aus einem strafbaren Verhalten stammen, zu bejahen sei; da die Erlöse aus diesen fingierten Scheingeschäften auch verbucht und somit Zuwendungen von fremden Dritten vorlägen, seien diese auch als Betriebseinnahmen zu erfassen, weshalb auch in diesem Punkt der Beschwerde der Erfolg zu versagen sei. Eine Änderung der Umsatzsteuerschuld iZm dem ermäßigten Steuersatz für Eintrittsgelder sei hingegen vorzunehmen; demnach seien die 20%igen Umsätze zu verringern und die 13%igen Umsätze – wie von der steuerlichen Vertretung ausgeführt – zu erhöhen, weshalb der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben sei. Hinsichtlich der Subventionen habe die Bf. keine Nachweise und konkreten Belege über die tatsächliche Herkunft der Zahlungseingänge, sondern lediglich die entsprechenden Konten vorgelegt. Da die Erlöse tatsächlich verbucht worden waren, lägen Betriebseinnahmen vor und sei die Beschwerde dagegen in diesem Punkt abzuweisen. Insgesamt wurden sohin in der BVE

- iBa die *Umsatzsteuer 2018* die Kartenerlöse vom 20%igen auf den 13%igen Steuersatz berichtigt und die „noch nicht abgerechneten Leistungen“ iHv Euro xxxxx netto der 20% USt unterworfen

- iBa die *Körperschaftsteuer 2018* der Gewinn lt. Beschwerde von Euro xxxx um die Subventionen und Förderungen iHv Euro xxxxxx und die Spenden für den Nachwuchs iHv Euro xxxxxx erhöht
- iBa die *Umsatzsteuer 2019* die offene Forderung betreffend das Sponsoring iHv Euro xxxxxx der 20% USt unterzogen und die Werbeabgabe an DD iHv Euro xxxxx berichtigt
- iBa die *Körperschaftsteuer 2019* die Verluste laut Beschwerde iHv Euro xxxxxx um den BK-Zuschuss der Stadtgemeinde U iHv Euro xxxxx, die Subventionen und Förderungen iHv Euro xxxxxx und die Spenden für den Nachwuchs iHv Euro xxxxx berichtigt.

Am **3.10.2024** beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht und stellte in einem den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Meritorisch negierte er im Zusammenhang mit dem Themenkomplex der „Eintrittskarten“ das Vorliegen eines umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausches. Die belangte Behörde verkenne, dass die Manipulation der Einnahmen nach oben erst nach den jeweiligen Spielen erfolgt sei, somit könne wegen anfänglicher Unmöglichkeit der Gegenleistung (die im Besuch des Spiels bestand), kein Rechtsverhältnis entstanden sein. Auch habe MM als Vorstand der BB und gleichzeitig als GF der AA seine Vertretungsmacht wissentlich missbraucht und seinen die Vertretungsakte wegen Kollusion unwirksam; die BB habe im Übrigen die malversiven Zahlungen im Konkursverfahren im Zuge einer Forderungsanmeldung zurückverlangt. Es seien absolute Scheingeschäfte in diesem Zusammenhang abgeschlossen worden, die nach § 23 BAO ohne Bedeutung für die Abgabenerhebung seien. Was die Sponsoreinnahmen anlange, so lägen infolge des kollusiven Verhaltens des MM nichtige und ungültige bzw. absolut nichtige Scheingeschäfte vor; aufgrund der Forderungsanmeldungen auch zu diesem Punkt im Zuge des Konkursverfahrens der AA seien steuerlich relevante Rechtsverhältnisse und folglich auch ein Leistungsaustausch zu negieren. Weiters seien in den Bilanzen der AA vom (vormaligen) Steuerberater fehlerhafte bzw unrichtige Wertansätze aufgenommen worden. Für das (nicht verfahrensgegenständliche) Veranlagungsjahr 2017 seien darin zum Stichtag 30.6.2017 Euro xxxxxx zu viel ausgewiesen worden. Dies wäre *„im Falle einer Wiederaufnahme (welche wir beantragt haben) zu korrigieren. Sollte diese nicht erfolgen, beantragen wird bei der Veranlagung eine Berichtigung nach § 4 Abs. 2 Z 2 durchzuführen“* (VA vom 3.10.2024, S. 12). Für das Wirtschaftsjahr 2017/2018 seien – soweit noch für das Verfahren von Relevanz – im Zusammenhang mit Zahlungen aus einer Verbindlichkeit der Fußballakademie Euro xxxxxx zu viel verbucht worden.

Die belangte Behörde legte die Beschwerden am **15.5.2025** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Meritorisch hielt sie sowohl hinsichtlich der Körperschaft - als auch Umsatzsteuer ihre Rechtsansicht aufrecht, wonach sowohl die „fingierten“ Sponsoreinnahmen, als auch die „fingierten“ Einnahmen aus Kartenverkäufen der Steuerpflicht unterlägen.

Am **2.6.2025** teilte die WKStA dem Gericht mit, dass im Zusammenhang mit den Geldflüssen zwischen der AA und der BB ein Ermittlungsverfahren unter der GZ xxxx zwar anhängig sei, wann mit einer Anklageerhebung gerechnet werden könne, könne hingegen nicht seriös beantwortet werden.

Der Bf. sprach sich in seiner Stellungnahme vom **30.7.2025** gegen eine Unterbrechung des gegenständlichen Verfahrens bis zur rechtskräftigen Beendigung des derzeit bei der WKStA geführten Ermittlungsverfahren wegen geklärter Sachlage aus.

Die Parteien wurden am **13.3.2026** zur mündlichen Verhandlung mit der Aufforderung geladen, bis spätestens 7.4.2026 sämtliche Tatsachen und Beweismittel vorzubringen und Anträge zu stellen, dies unter ausdrücklichem Hinweis auf § 2a iVm § 183 Abs. 3 2. Satz BAO.

Am **25.3.2026** wurde das Gericht vom ABB darüber in Kenntnis gesetzt, dass keine finanzstrafrechtlichen Schritte bezüglich der verfahrensgegenständlichen Steuern eingeleitet wurden.

Der Bf. übermittelte am **6.4.2026** das Protokoll über die polizeiliche Zeugenvernehmung des NN vom 25.7.2022 zum Beweis dafür, dass die laut Konten seinem Unternehmen zugerechneten Beträge aus dem Titel des Sponsorings unrichtig seien.

Das Gericht forderte die belangte Behörde am **7.4.2026** ua auf, den Stand des Verfahrens die Wiederaufnahme des KÖSt-Verfahrens 2017 betreffend darzulegen, dem die belangte Behörde fristgerecht nachkam.

Am **8.4.2026** übermittelte die belangte Behörde Lichtbilder des „P-Stadion“ (idF kurz: P-Stadion), auf denen diverse Werbebanner abgebildet sind.

Das Gericht ersuchte das LG Eisenstadt als Konkursgericht zur GZ xxxx Auskünfte zur Forderungsanmeldung der BB zu erteilen, dem am **10.4.2026** nachgekommen wurde.

Weiters legte der Bf. am **29.4.2026** diverse Urkunden im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Sponsoring vor.

Am **30.4.2026** fand vor dem Bundesfinanzgericht die mündliche Verhandlung statt, in dessen Verlauf der Bf. seine Anträge auf Bilanzberichtigung laut Seiten 13 bis einschließlich 19 im Vorlageantrag vom 3.10.2024 (samt den Ausführungen zur Mehr-Weniger-Rechnung) - mit Ausnahme jenes auf Berichtigung im Zusammenhang mit dem Darlehen der Fußballakademie – zurückzog. Die Verhandlung endete mit der Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Sachverhalt

1.1. Allgemeines

Die AA wurde mit Errichtungserklärung vom xx.xx.xxxx gegründet und am xx.xx.xxxx unter der FN xxxxx ins Firmenbuch des LG Eisenstadt mit dem Sitz in der politischen Gemeinde U eingetragen. Der Unternehmensgegenstand war der Betrieb von Sportvereinen auf professioneller Basis (Pkt. 3. Erklärung vom xx.xx.xxxx). Als Alleingesellschafterin fungierte die CC (ZVR-Zahl xxxxx) mit einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage in Höhe von Euro xxxxx; als Obmann (bzw. ab xx.xx.xxxx Präsident) dieses im Jahr 1946 gegründeten Vereins war in den Jahren 2002 bis 2020 durchgehend MM, geb. am xx.xx.xxxx tätig [SV Gutachten HH zu xxxx (iDF kurz: GA-HH), Rz 85, 88]. Im Zeitraum vom 1.7.2016 - 28.07.2020 übernahm MM auch die Aufgaben des handelsrechtlichen Alleingeschäftsführers der AA.

Mit Einbringungsvertrag vom xx.xx.xxxx brachte die CC als Inhaberin des nicht im Firmenbuch eingetragenen Teilbetriebs „PS“ diesen zum Stichtag xx.xx.xxxx in die AA ein. Der CC gelang nämlich in der Saison 2014/2015 erneut der Aufstieg in die österreichische Bundesliga und spielte dort – ab der Einbringung 2016 als Teil der AA – bis zur Insolvenz (GA-HH, Rz 98). Der Spielbetrieb selbst erfolgte im P-Stadion (GA-HH, Rz 99).

Die BB wurde Mitte der 1990iger Jahre mit dem Sitz in der politischen Gemeinde U gegründet (eingetragen beim LG Eisenstadt FN xxxxx). Als Vorstandmitglied trat ua neben MM (vertretungsbefugt mit einem weiteren Mitglied vom 28.10.1995 bis 21.7.2020) auch GG (vertretungsbefugt mit einem weiteren Mitglied vom 2.12.1997 bis 21.7.2020) auf.

Am 14.7.2020 ordnete die Finanzmarktaufsicht nach festgestellten Ungereimtheiten in der Buchhaltung die sofortige Schließung der Bank an (<https://xxx.orf.at/stories/xxx/>).

Mit Beschluss des Landesgerichtes Eisenstadt zu xxxx vom xx.xx.xxxx wurde über das Vermögen der AA das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft in der Folge aufgelöst; zum Masseverwalter wurde der Bf. bestellt (Auszug aus der Insolvenzdatei zu xxxx). Der Spielbetrieb der AA wurde im August 2020 eingestellt (GA-HH, Rz 93 und 98). Am 13.10.2025 wurde in der Insolvenzdatei die Anzeige des Bf., wonach die Insolvenzmasse nicht ausreicht, um die Masseforderung zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit) angezeigt (Auszug aus der Insolvenzdatei zu xxxx).

Mit Beschluss des LG Eisenstadt vom tt.7.2020 zu xxxxx wurde auch über das Vermögen der BB das Konkursverfahren eröffnet und das Unternehmen geschlossen (Auszug aus der Insolvenzdatei zu xxxxx).

Die BB ihrerseits meldete im Konkursverfahren über das Vermögen der AA (nach mehrfachen Einschränkungen) eine unbedingte Forderung in Höhe von Euro xxxxxxxx an. Diese wurde vom

Bf. mit Eingabe vom 5.5.2021 mit Euro xxxxxxxx anerkannt und mit Euro xxxxxxxx bestritten. Ein Prüfprozess über den bestrittenen Teil unterblieb. Die Forderung gründet nach den Ausführungen der BB darauf, dass ihr aufgrund der vom Vorstand MM (bzw. auf dessen Verlangen von Dritten) erfolgten malversiven Handlungen ua im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen „fingierten“ Karten- und Sponsoringerlösen ein derartiger Schaden entstanden sei (Schreiben LG Eisenstadt zu xxxx vom 10.4.2026 samt Anlagen ON 95ff).

1.2. Manipuliertes Sponsoring

Im Zuge der forensischen Aufarbeitung der vorgenannten Insolvenzen wurde festgestellt, dass im Streitzeitraum der BB durch unrechtmäßige Handlungen des MM (bzw. in dessen Auftrag handelnde Dritte) Geldmittel unter dem Deckmantel des „Sponsorings“ entzogen und auf das Konto der AA bei erstgenannter Bank (KontoNr. xxxxxxxx/IBAN: xxxxxxxx, lautend auf „AA GmbH“) einbezahlt bzw. überwiesen wurden (GA KPMG Rz 36ff und 676 ff), wobei das exakte Ausmaß nicht mehr feststellbar ist.

Feststellbar ist jedoch, dass dabei – sofern für die Veranlagungsjahre 2018 und 2019 von Relevanz – entweder Zahlungen

- a. über Konten für „Direktsponsoring“ (KontoNr. xxxxxxxx/IBAN: xxxxxxxx lautend auf „DD“; KontoNr. xxxxxxxx/IBAN: xxxxxxxx, lautend auf „KK“ und KontoNr. xxxxxxxx/IBAN: xxxxxxxx, lautend auf „LL“),
- b. über das Bank Austria Konto der BB (BB-interne Kontonummer: xxxxxxxx/IBAN: xxxxxxxx),
- c. in bar in auffälliger Höhe oder
- d. in Form von Spenden

getätigt wurden (GA KPMG, Rz 36ff und 676ff).

Ad a. Direktsponsoring (GA KPMG Rz 72-135 und Rz 677-691): Bei den für manipulierte Direktsponsoringzahlungen verwendeten (zuvor genannten) Konten, handelt es sich um nur zum Schein nach realen Bankkunden benannte, die ausschließlich aus zu Unrecht der BB entzogenen Mitteln gespeist wurden (GA KPMG, Rz 45ff). Von diesen wurden nachfolgende Beträge auf das Konto der AA überwiesen (GA KPMG Rz 72):

Veranlagungsjahr 2018 (1.7.2017-30.6.2018):

Datum	Konto	Kontoname	Gegenkonto	Gegenkonto Name	Betrag
-------	-------	-----------	------------	-----------------	--------

[...]

Summe Direktsponsoring 2018	Euro xxxxxxxx
-----------------------------	---------------

Veranlagungsjahr 2019 (1.7.2018-30.6.2019):

[...]

Summe Direktsponsoring 2019	Euro xxxxxxxx
-----------------------------	---------------

Teils wurden für die vorgenannten Zahlungen auch Rechnungen erstellt, die jedoch allesamt die Sphäre der BB bzw. AA nie verlassen haben; die darin genannten Rechnungsempfänger erlangten von diesen auch keinerlei Kenntnis. Eine Gefährdung des Steueraufkommens, etwa durch einen unberechtigten Vorsteuerabzug daraus, war somit zu keinem Zeitpunkt gegeben.

Ad b. Zahlungen über das Bank Austria Konto der BB (GA KPMG Rz 136-151 und Rz 687-691):

Veranlagungsjahr 2018 (1.7.2017-30.6.2018):

[...]

Summe Bank Austria Konto 2018	Euro xxxxxxxx
-------------------------------	---------------

Die der Überweisung vom 22.12.2017 zugrundeliegende Rechnung ist an die EE gerichtet, von der Letztere jedoch ebenso keinerlei Kenntnis erlangte und diese die Sphäre der BB bzw. AA nie verlassen hat. Eine Gefährdung des Steueraufkommens, etwa durch einen unberechtigten Vorsteuerabzug daraus, war somit zu keinem Zeitpunkt gegeben.

Ad c. Bareinzahlungen von Sponsorleistungen (GA KPMG Rz 159-187 und Rz 697-706):

Im Veranlagungszeitraum 2019 erfolgten insgesamt 5 Bareinzahlungen für Sponsoring:

[...]

Summe Bareinzahlung 2019	Euro xxxxxxxx
--------------------------	---------------

Ad d. „Spenden“ (GA KPMG Rz 188 und 707):

Aus diesem Titel wurden am 22.11.2018 Euro xxxxxxxx vom Sparbuch (Nr. xxxxxx/IBAN: xxxxxxxx, lautend auf „SVXX“) auf das Konto der AA überwiesen.

Zu alle den vorgenannten Sponsoringzahlungen ist festzuhalten, dass diesen tatsächlich kein Leistungsaustausch zwischen den teils genannten Unternehmen und der AA zu Grunde lag; Letztere konnte jedoch über die Beträge frei verfügen (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S.11). Für

sämtliche vorgenannte Anweisungen wurde Umsatzsteuer an die belangte Behörde abgeführt (Rz 350 GA HH; VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 7), wobei auch alle Zahlungen betrieblich veranlasst waren (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 8). Es kann hingegen nicht festgestellt werden, ob die AA der BB gegenüber Werbeleistungen odgl. gegen Bezahlung der hier maßgeblichen Beträge erbracht hat.

1.3. Manipulierte Kartenverkäufe:

Zum Prozedere dabei ist allgemein festzuhalten, dass MM (bzw. von ihm bestimmte Dritte) im Streitzeitraum für Heimspiele des Sportvereins U eine Vielzahl an Eintrittskarten verschiedener Kategorien für das P-Stadion erwarb (en) bzw. einen Ankauf vorgab(en), wobei die dafür aufgewendeten Gelder allesamt zu Unrecht der BB entzogen und immer in bar auf Geschäftskonten der AA einbezahlt wurden. Letztere konnte über diese Beträge – für die die Umsatzsteuer auch abgeführt wurde – frei verfügen [Stellungnahme MM vom 24.7.2020 an die WKStA zu xxxx, S. 4f (ON 58); GA KPMG Kapitel 5.2. ab Rz 709ff; VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 6 und 7].

Es kann hingegen nicht festgestellt werden, wieviele Zutrittsberechtigungen in den Streitjahren konkret angekauft bzw. deren Ankauf vorgegeben wurde/n.

a. Tageskarten (VIP-Tageskarten, einfache Tageskarten)

Sowohl VIP-Tageskarten als auch „einfache“ Tageskarten wurden einerseits vor den jeweiligen Spielen aus illegal der BB entnommenen Geldmitteln erworben. Von den dergestalt angekauften VIP-Karten wurde tatsächlich eine nicht genau feststellbare Menge auch an Dritte weiterverschenkt; der Großteil der „normalen“ Tageskarten hingegen wurde nicht genutzt und musste nach den Spielen geschreddert werden [Beschuldigtenvernehmung MM vom 12.3.2021 vor der Kriminalpolizei/BMI, S. 11 (ON 60); GA HH Rz 370]. Es fanden andererseits aber auch nach den Fußballspielen Manipulationen der Verkaufszahlen sowohl für VIP-, als auch einfache Tageskarten nach oben statt; dabei wurden Kartenkäufe fingiert um die Zuschauerzahlen zu erhöhen, wobei auch diese nachträglichen Handlungen aus Geldmitteln der BB finanziert wurden (GA HH Rz 368ff; KPMG Rz 726). Diese nach den Spielen unter dem Deckmantel des Ticketkaufs erfolgten Bareinzahlungen für das Veranlagungsjahr 2019 (für das Vorjahr waren keine solchen feststellbar, vgl. dazu VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 8) sind in der im Punkt „III. Beweiswürdigung“ dieses Erkenntnisses enthaltenen Tabelle in einer vergrößerten fett-kursiven Formatierung dargestellt.

b. Jahreskarten

Die Fußballbundesligasaison 2017/18 startete am 22.7.2017 und endete am 20.5.2018; die Saison 2018/2019 begann am 28.7.2018 und dauerte bis 25.5.2019 (abrufbar unter:

<https://skysportaustria.at/der-soielplan-fuer-die-saison-201718-ist-da/> und <https://skysportaustria.at/der-soielplan-fuer-die-saison-201819-ist-da/>; VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 9).

- **Veranlagungsjahr 2018 (1.7.2017-30.6.2018):**

Am 5.7.2017 langte als Folge von insgesamt 148 Überweisungen auf dem Konto der AA bei der BB (KtoNr. xxxxxxxx/IBAN: xxxxxxxx) ein Betrag iHv Euro xxxxxx ein; nach den Verwendungszwecken der Überweisungen soll es sich dabei um Zahlungen für Jahreskarten handeln [VIP-, Sitz- und Stehplätze, (GA KPMG Rz 630ff)].

Die Überweisungen wurden jedoch nicht von verschiedenen Konten, sondern allesamt vom Konto xxxxxx/IBAN: xxxxxxxx, lautend auf „SVXX“ weg zur AA hin transferiert (GA KPMG Rz 631).

Tatsächlich stammt ein Betrag von Euro xxxxxx dieser Einzahlungen vom (Interims-)Konto xxxxxx, einem BB-internen Verrechnungskonto, über das insbesondere Bartransaktionen abgewickelt werden. Im Zeitraum vom 12.6.2017 bis 4.7.2017 wurden Euro xxxxxx in Form von Sammelüberweisungen von diesem Interimskonto auf das Konto lautend auf den „SVXX“ überwiesen (GA KPMG Rz 632). Ursprünglich wurde dieser Betrag – aufgeteilt auf mehrere Male – bar bei der Kassa der BB einbezahlt und dem genannten Interimskonto gutgeschrieben (GA KPMG Rz 633).

- **Veranlagungsjahr 2019 (1.7.2018-30.6.2019):**

Im Zeitraum vom 31.7.2018 bis 11.10.2018 wurden mit insgesamt 240 Überweisungen Euro xxxxxx auf das Konto der AA bei der BB (KtoNr. xxxxxxxx/IBAN: xxxxxxxx) einbezahlt; nach den Verwendungszwecken der Überweisungen soll es sich dabei um Zahlungen für Jahreskarten handeln [VIP-, Sitz- und Stehplätze, (GA KPMG Rz 643)].

Die Beträge stammen überwiegend vom Interimskonto Konto xxxxxx und nicht von Kundenkonten: Im Zeitraum vom 2.8.2018 bis 11.10.2018 wurden 209 der 240 Transaktionen iHv Euro xxxxxx auf das Konto der AA getätigt, wobei auch diese Gelder – wie im Vorpunkt geschildert - ursprünglich in Bar einbezahlt wurden (GA KPMG Rz 645).

1.4. „Bilanzansätze“

Die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer ist für das Jahr 2018 um Euro xxxxxx zu hoch angesetzt worden (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 9).

III. Beweiswürdigung

Die vorstehenden Feststellungen basieren - sofern nicht ohnedies im Sachverhalt bereits die Beweisquelle genannt wurde - auf der nachfolgenden Beweiswürdigung, die von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes getragen ist, dass von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen ist, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (so zB VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

1.1. Allgemeines

Was die AA bzw. BB, deren Gründung, Sitz, Unternehmensgegenstand und Firmenhistorie sowie Vertretungsverhältnisse anlangt, hat das Gericht Einsicht in das offene Firmenbuch, sowie die dort hinterlegten Urkunden genommen.

1.2. Manipuliertes Sponsoring

Zum Sponsoring ist vorweg festzuhalten, dass zwischen den Parteien Einigkeit darüber besteht, dass die festgestellten Manipulationen tatsächlich stattgefunden haben (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 2).

Die Feststellungen, wonach tatsächlich kein Leistungsaustausch zwischen den (teilweise) genannten Unternehmen und der AA stattfand, Letztere über die Beträge jedoch frei verfügen und die zum Teil dafür ausgestellten Rechnungen (ON 110 - 120) den Einflussbereich der BB bzw. AA nicht verlassen, repektive eine Gefährdung des Steueraufkommens zu verneinen ist und schließlich die Umsatzsteuer daraus an die belangte Behörde abgeführt wurde, sind zwischen den Parteien unstrittig (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 6 und 7).

Was die Feststellung zum fehlenden Leistungsaustausch zwischen der AA und der BB anlangt, hat – unvorgreiflich der Ausführungen im Zuge der rechtlichen Beurteilung unter Punkt IV.

1.1.2. – das Verfahren folgendes ergeben: Richtig ist, dass zwischen der BB und der AA eine reale und auch real gelebte Vereinbarung über Sponsoring – deren Inhalt mangels Vorlage durch die Parteien nicht festgestellt werden konnte, was jedoch aufgrund der nachfolgenden Würdigung ohnedies keine Relevanz hat - bestanden hat (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S.3).

Wenn die belangte Behörde ausführt, dass zwar kein (schriftlicher) Sponsorvertrag über die fingierten verfahrensgegenständlichen Zahlungen vorläge, zwischen der BB und der AA aber dennoch ein Rechtsverhältnis aufgrund der im P-Stadion aufgehängten Werbebanner der BB bestanden habe, in dessen Rahmen Geld gegen Werbeleistungen ausgetauscht worden sei (VB vom 15.5.2025, S. 6f) und somit die Zahlungen so gesehen werden müssten, dass in Wahrheit eben von der BB mehr für das unstrittig ursprünglich Vereinbarte bezahlt wurde (VH-Protokoll

vom 30.4.2026, S. 3), so handelt es sich dabei um von den tatsächlichen Geschehnissen völlig abweichende, unbewiesen gebliebene Behauptungen. Das Verfahren hat insbesondere keinerlei Anhaltspunkte dafür ergeben, dass gegen Zahlung der strittigen Beträge tatsächlich ein Leistungsaustausch zwischen der BB und der AA in Form von Werbeleistungen udgl. gewollt war bzw. in concreto auch stattgefunden hat. Im Gegenteil: Das Verfahren hat klar gezeigt, dass ein derartiger Leistungsaustausch nie beabsichtigt bzw. gewollt war, sondern es nur darum ging, Gelder von der BB in die AA zu verschieben. Gegen die Annahme der belangten Behörde spricht, dass ein zwischen der BB und der AA tatsächlich gewollter Leistungsaustausch durch einen für die beiden Unternehmen administrativ weitaus weniger aufwändigeren Weg hätte erreicht werden können, indem man nämlich einfach die bestehende Vereinbarung zur BB entsprechend (auch malversiv) ändern hätte können. Die belangte Behörde hat mit ihren Ausführungen insgesamt die bloße Behauptungsebene nicht verlassen, respektive keinerlei Beweismittel vorgelegt bzw. Anträge, die die Richtigkeit ihrer Behauptung untermauern könnten, gestellt. Auch das Gericht ist im Zuge der Amtswegigkeit nicht verpflichtet, Erkundungen, sozusagen „ins Blaue“ anzustellen, um – je nach Ergebnis - daran vielleicht konkrete Ermittlungsschritte anzuschließen.

Das konkrete Ausmaß der Manipulationen im Zusammenhang mit dem Sponsoring kann aber nicht festgestellt werden. Im Gegenstand ist somit die Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO zu bejahen. Fehlen nämlich Nachweise der Höhe nach, so ist die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt (VwGH 01.03.1983, 82/14/0199; BFG 26.06.2018, RV/2100536/2016). Es ist Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (VwGH 02.07.2002, 2002/14/0003; 08.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122; uvam). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, 95/15/0144; 23.04.1998, 97/15/0076; uvam). Ausgehend von diesen Prämissen erweist sich sohin die Inanspruchnahme der Schätzungsbefugnis durch die belangte Behörde dem Grunde nach als rechters, wobei die Frage der Höhe und der Art strittig blieben. Letztlich wurde zwischen den Verfahrensparteien im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 30.4.2026 aber auch darüber das Einvernehmen erzielt, nämlich, dass die im Gutachten der KPMG ermittelten Beträge – die 20% USt enthalten - der Schätzung zugrunde gelegt werden sollten (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 5), sodass sich diese wie folgt darstellt:

a. Direktsponsoring (GA KPMG Rz 72-135 und Rz 677-691):

Veranlagungsjahr 2018 (1.7.2017-30.6.2018):

[...]

Summe Direktsponsoring 2018	Euro xxxxxxxx
-----------------------------	----------------------

Veranlagungsjahr 2019 (1.7.2018-30.6.2019):

[...]

Summe Direktsponsoring 2019	Euro xxxxxxxx
-----------------------------	----------------------

b. Zahlungen über das Bank Austria Konto der BB (GA KPMG RZ 136-151 und Rz 687-691):

Veranlagungsjahr 2018 (1.7.2017-30.6.2018):

[...]

Summe Bank Austria Konto 2018	Euro xxxxxxxx
-------------------------------	----------------------

c. Bareinzahlungen von Sponsorleistungen (GA KPMG Rz 159-187 und 697-706):

[...]

Summe Bareinzahlung 2019	Euro xxxxxxxx
--------------------------	----------------------

d. „Spenden“ (GA KPMG Rz 188 und Rz 707):**Euro xxxxxxxx**

Insgesamt ergibt sohin die Schätzung, dass unter dem Titel des „Sponsorings“ folgende Beträge malversiv geleistet wurden:

a. Schätzung Veranlagungsjahr 2018:

Direkt­spon­soring	Euro xxxxxxxx
Bank Austria Konto	Euro xxxxxxxx

gesamt 2018	Euro xxxxxxxx
--------------------	----------------------

b. Schätzung Veranlagungsjahr 2019:

Direkt sponsoring	Euro xxxxxxxx
Bareinzahlung	Euro xxxxxxxx
Spenden	Euro xxxxxxxx
gesamt 2019	Euro xxxxxxxx

1.3. Manipulierte Kartenverkäufe

Zu den Kartenverkäufen ist vorweg festzuhalten, dass zwischen den Parteien unstrittig ist, dass die festgestellten Manipulationen tatsächlich stattgefunden haben (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 2).

Das konkrete Ausmaß der malversiven Ankäufe kann jedoch nicht festgestellt werden, sodass auch in diesem Punkt die Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO zu bejahen ist, wobei sich die Parteien in der Verhandlung vom 30.4.2026 zur Frage der Höhe und der Art derselben auf die im Gutachten der KPMG ermittelten Beträge einigten (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 4). Somit stellen die in der folgenden Tabelle dargestellten Geschäftsfälle jene dar, die malversiv, sprich vom festgestellten mutmaßlich betrügerischen Vorgehen umfasst waren (GA KPMG Rz 299 - 613; Rz 729; Rz 731); die in der Rubrik „Betrag/€“ genannten Beträge enthalten, sofern beim „Verwendungszweck lt. Beleg“ auf die Kategorie „VIP“ hingewiesen wird, 20%, ansonsten 13% USt, die an die belangte Behörde auch abgeführt wurde (VH-Protokoll vom 30.6.2026, S. 7); weiters sind jene Einzahlungen, die nach Ansicht des Gerichtes nachträgliche Manipulationen der Verkaufszahlen nach oben betreffen, typografisch durch größere Fett- und Kursivsetzungen hervorgehoben. Die Schätzung lautet sohin:

[...]

Wie aus der Tabelle ersichtlich, hat das Gericht all jene Bareinzahlungen auf das Konto der AA, die mehr als 2 Banköffnungstage nach den jeweiligen Spielen stattgefunden haben, solchen „Ankäufen“ zugeordnet, die nur zum Zweck der nachträglichen Erhöhung der Zuschauerzahlen erfolgten, dies im Gegensatz zu den nicht hervorgehobenen Erlägen, die nach Ansicht des Gerichts Käufe vor den Spieltagen (bzw. an den Spieltagen aber noch vor den Partien) betreffen. Dass nämlich – wie der Bf. vermeint – alle Manipulationen erst nach Ende der Matches erfolgt wären, kann mit den vorliegenden Beweisergebnissen nicht in Einklang gebracht werden: So führt etwa der Hauptverdächtige MM selbst aus, dass er durch zu Unrecht der BB entzogene Gelder erworbene Karten vor den Spielen weiter verschenkt hat

bzw. ungenutzte Tageskarten nach den Spielen geschreddert wurden (Einvernahme MM vor dem BMI am 12.3.2021, S. 11 ON 60). Diese Aussage zeigt sohin ganz klar, dass neben den nachträglichen Manipulationen der Verkaufszahlen auch Zutrittsberechtigungen vor den jeweiligen Spielen gekauft und zum Teil auch genutzt wurden. Aufgrund der vorgenannten Beweisergebnisse ist sohin die Wahrscheinlichkeit nach Ansicht des Gerichtes als hoch anzusehen, dass jenen Bareinzahlungen, die vor oder maximal 2 Banktage nach den konkreten Spieltagen erfolgten, tatsächliche Ticketerwerbe zugrunde lagen, respektive aufgrund dieser Ankäufe der Besuch der Matches grundsätzlich möglich war. Dies gilt jedoch nicht für die durch größere, fett-kursive Schrift hervorgehobenen Zuflüsse, die mehr als 2 Banktage nach den Spielen stattfanden: So war etwa das Spiel gegen den WAC am 18.8.2018, einem Samstag, die Einzahlung von Euro xxxxxx ist aber erst ganze 15 Banktage nach dem Spiel, nämlich am 7.9.2018, einem Freitag vollzogen worden; die Einzahlung vom 2.10.2018 (Spiel gegen den LASK am 16.9.2018) wurde auch erst am 12. Banktag nach dem Match vorgenommen, jene vom 19.6.2019 (Spiel gegen Rapid vom 18.5.2019) überhaupt erst am folgenden 21. Banktag. Teils liegen zwischen den Spieltagen und den Einzahlungstagen 8 bzw. 10 (Spiel gegen Admira vom 27.4.2019), 12 bzw. 14 (Spiel gegen Innsbruck am 20.4.2019), 6 bzw. 5 (Spiele gegen Altschach vom 27.4.2019 und 27.10.2018 bzw. 4.5.2019, Spiel gegen Sturm am 24.2.2019) Tage. Diese Zeitspannen sprechen nach Ansicht des Gerichtes klar dafür, dass es sich dabei um jene Fälle der geschilderten nachträglichen Manipulationen der Besucherzahlen handeln muss. Aber auch für die anderen markierten – und zuvor nicht genannten – Einzahlungen spricht die vom Gericht vorgenommene Würdigung. Es ist nämlich für den jeweils gewählten zeitlichen Abstand von mehr als 2 Banköffnungstagen zwischen den Spiel- und den Einzahlungstagen kein vernünftiger Grund erkennbar: Warum sollten die jeweils mehrere tausend Euro betragenden Losungen „mit sich herumgetragen“, respektive nicht zeitnah auf das Geschäftskonto der AA zur Einzahlung gebracht werden? Schon die allgemeine Lebenserfahrung zeigt, dass das Horten von derart hohen Bargeldbeträgen ein nicht unbeträchtliches Sicherheitsrisiko in sich birgt, das kein vernünftiger Durchschnittsmensch grundlos in Kauf nimmt. Es ist unverständlich, warum die für die Einzahlungen Verantwortlichen das Geld - wenn es tatsächlich aus vor den Spielen (bzw. am Spieltag) erworbenen Ticketverkäufen stammen sollte -, nicht früher einbezahlt oder sich dafür zB des bei jeder Bank möglichen Tresoreinwurfes bedient haben. Schließlich war ein zeitnahes Einzahlen offenbar auch in anderen Fällen möglich, wie die Überweisungen vom 1. und 2.10.2018 (= Montag und Dienstag nach dem Spiel gg. Innsbruck am 30.9.2018) oder 11. und 12.3.2019 (= Montag nach dem Spiel gegen den Rapid am 10.3.2019) zeigen. Es ist schlichtweg unklar, warum nicht unmittelbar nach den jeweiligen Spielen die Geldeingänge auf dem Geschäftskonto der AA in bar zu verzeichnen waren, sondern teils erst am 3. - 18. Banktag danach. Klar und verständlich wird diese Vorgehensweise dann, wenn man die (mehr als 2 Banktage) nach den Partien einbezahlten Beträge als mit den nachträglichen Manipulationen der Zuschauerzahlen im Zusammenhang stehend bringt. Dass es im Übrigen dem modus operandi entsprach, die Zahlen nachträglich zu ändern, geht unzweifelhaft aus der Verantwortung des Hauptverdächtigen hervor, der zugestand, nach den Spielen überlegt zu

haben, welche Positionen der Spielabrechnungen – sowohl für normale als auch VIP-Tageskarten – nachträglich verändert werden könnten, um die Abrechnungen dann entsprechend zu manipulieren und durch die BB zu finanzieren (GA HH, Rz 370; GA KPMG Rz 726).

Die Schätzung iZm den zwei Banktagen basiert auf nachfolgenden Überlegungen: Nachdem die Spiele fast ausschließlich an einem Samstag oder Sonntag stattgefunden haben, wäre nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit einer Einzahlung der Gesamteinnahmen aus den vor und am Spieltag lukrierten Verkäufen wohl spätestens am 2. Banktag zu rechnen gewesen; diese Ansicht berücksichtigt lebensnahe Vorkommnisse, nämlich, dass die für die Einzahlung verantwortliche Person möglicherweise zB durch eine Erkrankung oder sonstige, anderwärtige Verpflichtungen an der unverzüglichen Einzahlung am ersten Banktag verhindert war, gleichzeitig aber auch ein Interesse bestand die recht hohen Geldbeträge rasch „loszuwerden“. Im Übrigen haben die Parteien dazu kein meritorisches Vorbringen erstattet, sodass die mit dieser Annahme verbundene Ungenauigkeit in Kauf zu nehmen ist.

Zur Einzahlung vom 1.10.2018 (Spiel gegen Rapid vom 26.9.2018) wird noch der Ordnung halber darauf hingewiesen, dass diesbzüglich den Gutachtern der KPMG ein Irrtum unterlaufen sein muss, wenn in der Rz 347 als Datum des Bareinzahlungsbelegs der 26.9.2018 angegeben wird. Dies erhellt daraus, dass sowohl in der in der Rz 338 enthaltenen Tabelle, als auch in den in der Folgeziffer aufgezählten Unterlagen als Datum der Einzahlung jeweils der 1.10.2018 aufscheint; unterstrichen wird diese Beweiswürdigung vor allem aber auch dadurch, dass – wie aus der Rz 340 hervorgeht – der gegenständliche Betrag laut dem Kernbanksystem BankqPro erst am 1.10.2018 zur Einzahlung gebracht wurde. Die Verfasser der gutachterlichen Stellungnahmen dürften somit versehentlich das in den Vorziffern Rz 343ff enthaltene Datum „26.9.2018“ in die Rz 347 übernommen haben.

Die Feststellungen zu den Wochentagen in der Tabelle wurden unter Zuhilfenahme von im Internet abrufbaren Jahreskalendern der Jahre 2018 und 2019 getroffen.

Als Zwischenergebnis ist sohin festzuhalten, dass der BB im Streitjahr 2019 geschätzt **Euro xxxxxx** unter dem Titel der „Ticketkäufe“ zu Unrecht entzogen wurden, wovon **Euro xxxxx** (Euro xxxxxx für VIP-Tickets und Euro xxxxxx für „normale“ Tickets) auf nachträgliche Änderungen der Besucherzahlen entfallen.

Die als manipulativ erworbenen Jahreskarten werden für das Streitjahr 2018 mit **Euro xxxxxx** und für 2019 mit **Euro xxxxxx** geschätzt, wobei sich auch hier die Parteien auf die Art und Höhe der Schätzung geeinigt haben (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 4 iVm GA KPMG Rz 642 und 659).

IV. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. und II (Teilstattgabe Körperschaftsteuer)

1.1.1. Allgemeines

Die AA (und somit auch der Bf. als deren MV) ist - da ihr Sitz in Österreich liegt - im Inland unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 2 KStG 1988). Die Körperschaftsteuer wird vom Einkommen berechnet, das nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen ermittelt wird (§ 7 Abs. 2 EStG 1988), wobei im Gegenstand – da die AA ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hat – der Zeitraum vom 1.7. bis 30.6. eines jeden Jahres maßgeblich ist.

Nun ist zwischen den Parteien strittig, ob es sich bei den malversiv aus Mitteln der BB an die AA getätigten Zahlungen um der Einkommensbesteuerung unterliegende Betriebseinnahmen handelt. Grundsätzlich ist dazu festzuhalten, dass der Begriff der Betriebseinnahmen gesetzlich nicht geregelt ist. Zur Auslegung sind daher die §§ 4 Abs. 4 und 15 EStG 1988 heranzuziehen. Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen, die der Steuerpflichtige im Rahmen des Betriebes bzw. aus betrieblicher Veranlassung vereinnahmt (VwGH 22.03.2006, 2001/13/0289). Dabei genügt ein mittelbarer Zusammenhang mit den betrieblichen Vorgängen, auch ein widerrechtlicher Bezug hindert die Einnahmenqualität nicht. Eine Entgeltlichkeit ist für das Vorliegen einer Betriebseinnahme nicht erforderlich (VwGH 22.2.2024, Ra 2023/13/0176). Die Einnahme muss auch nicht das Entgelt für eine Gegenleistung sein, es reicht wenn die Zuwendung betrieblich veranlasst und über eine bloße Aufmerksamkeit hinaus geht (VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0118). Nur wenn eine Verpflichtung zur Weitergabe außer Frage steht, liegen - Willen und Möglichkeit der Weitergabe vorausgesetzt - keine Betriebseinnahmen vor (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145).

1.1.2. Manipuliertes Sponsoring und Ticketkäufe

Rücksichtlich der im Vorpunkt dargelegten Judikatur kommt das Gericht aus nachfolgenden Überlegungen zu dem Schluss, dass die unter Punkt III. geschätzten Beträge allesamt Betriebseinnahmen darstellen und somit nicht – wie vom Bf. beantragt – aus der Bemessungsgrundlage für die KÖSt auszuschneiden sind:

Die fraglichen Zahlungen waren – jedenfalls mittelbar - betrieblich veranlasst, was unstrittig aus der diesbezüglich im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegten Verantwortung des MM hervorgeht und auch zwischen den Parteien nicht in Frage gestellt wird. Sie erfolgten alle in Form von Geldzahlungen und stellt der Umstand, dass diese widerrechtlich erfolgt sind, keinen, eine Betriebseinnahme ausschließenden Grund dar.

Auch ist für das Sponsoring irrelevant, dass mit den (zum Teil) namentlich bekannten Unternehmen gar keine Vereinbarungen bestanden bzw. diese teils gefälscht/verfälscht wurden; ebenso unbeachtlich ist, dass die Vertretungshandlungen möglicherweise zivilrechtlich nichtig sind: Nachdem Betriebseinnahme nicht das Entgelt für eine Gegenleistung darstellen müssen, es somit (im Unterschied zur Steuerbarkeit nach dem UStG) gerade nicht auf einen Leistungsaustausch ankommt, ist somit auch die Frage, ob durch die Anweisungen de facto eine Vereinbarung zwischen der AA und der BB über Sponsorleistungen zustande gekommen ist, rechtlich irrelevant. Auch ist es aus denselben Überlegungen rechtlich unwesentlich, ob die Tickets vor oder nach den jeweiligen Spielen gekauft wurden bzw. ob all diese Handlungen zivilrechtlich gültig waren (vgl. dazu auch noch gleich unter Punkt 1.1.3.). Fakt ist, dass bei der AA im Zuge ihrer betrieblichen Tätigkeit ein Wertzuwachs durch die strittigen Beträge für manipulierte Sponsor- und Ticketeinnahmen eingetreten ist. Aufgrund der Höhe der in Frage stehenden Beträge kann auch nicht die Rede von einer – die Versteuerung ausschließenden – bloßen Aufmerksamkeit sein. Der AA flossen die der BB zu Unrecht entzogenen Gelder tatsächlich zu, dh sie gelangten in ihren Wirtschaftskreis und sie konnte frei darüber verfügen; die AA war auch nicht verpflichtet, die Beträge an Dritte weiterzuleiten.

Als Zwischenergebnis ist sohin an dieser Stelle festzuhalten, dass die zu Unrecht an die AA getätigten Zahlungen unter dem Titel des „Sponsorings“ und der „Ticketkäufe“ Betriebseinnahmen darstellen.

1.1.3. Scheingeschäft/zivilrechtliche Unwirksamkeit

Nun ist der Bf. der Ansicht, eine Steuerbarkeit der Einnahmen aus dem malversiven Sponsoring bzw. den gefakten Ticketkäufen nach dem KStG bzw. UStG scheitere daran, als diesen keine rechtswirksamen Rechtsverhältnisse zugrunde lägen, da MM seine Vertretungsmacht sowohl für die BB als auch die AA vorsätzlich und wissentlich missbraucht habe; die Vereinbarungen verstießen weiters gegen § 879 ABGB. Sie seien darüber hinaus als absolute Scheingeschäfte zu qualifizieren, die die Miteinbeziehung in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der KÖSt ausschließen würde.

Dem ist jedoch aus folgenden Gründen nicht zu folgen: Gemäß § 23 Abs 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend. Somit ist nach der einhelligen Lehre und Judikatur zwischen sog. relativen und absoluten Scheingeschäften bzw. Handlungen zu unterscheiden (*Ritz*, aaO, § 23 Rz 1ff). Ein absolutes Scheingeschäft (bzw. Scheinhandlung) liegt demnach vor, wenn überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt ist. Diese Form des Scheingeschäftes ist für Besteuerungszwecke sowohl unter rechtlich – formalen als auch wirtschaftlichen Aspekten bedeutungslos, weil sie gerade keine wirtschaftlichen Auswirkungen

anstrebt oder auslöst. Die Parteien eines auf diese Weise gestalteten Geschäftes sind sich lediglich darüber einig, dass das nach außen hin Erklärte unter ihnen nicht gelten soll (*Kotschnigg*, Beweisrecht, § 23 Rz 45). Die Beweislast für den Scheincharakter trägt derjenige, der sich auf diesen beruft (zB OGH 9.11.1982, 4 Ob 167/82, JBl 1983, 444; 9.3.1993, 5 Ob 133/92, WoBl 1993, 187). Absolute Scheingeschäfte sind für die Umsatzsteuer ohne Bedeutung, da sie nicht ernsthaft auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 1 Tz 17, mwN).

Rücksichtlich des Vorgesagten hat der Bf. diesen Beweis gegenständlich nicht erbracht: Er konnte gerade nicht beweisen, dass mit den malversiven Zahlungen unter dem Deckmantel des Sponsorings bzw. der Ticketkäufe überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt war. Im Gegenteil: Das Beweisverfahren hat gezeigt, dass MM durch die inkriminierenden Handlungen einerseits den Konkurs verhindern und andererseits die AA „sponsern“ wollte (vgl. ON 60: Aussage MM vom WkStA vom 30.7.2020, S. 5); dh in Wahrheit war nicht ein völliges rechtliches „Nichts“ durch den Geldtransfer von der BB zur AA beabsichtigt, sondern eine unentgeltliche Überlassung von Kapital. De facto sind die fraglichen Gelder an die AA geflossen, dh der wirtschaftliche Erfolg der Rechtshandlung ist in der Wirklichkeit auch eingetreten. Geschäfte – wie die in Rede stehenden – die zu dem Zweck geschlossen werden, einen bestimmten wirtschaftlichen Erfolg zu erreichen und dessen beabsichtigten Folgen tatsächlich eintreten, können nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung gerade nicht als bloß zum Schein abgeschlossen angesehen werden (VwGH 17. 12. 1963, 1931/62, ÖStZB 1964, 82; 4. 2. 1987, 85/13/0120, ÖStZB 1987, 539; 15. 4. 1993, 93/16/0056, ÖStZB 1994, 70). Ein absolutes Scheingeschäft liegt sohin nicht vor.

Auch bei Bejahung eines relativen Scheingeschäfts wäre für den Rechtsstandpunkt des Bf. nichts gewonnen: Im § 23 Abs 1 BAO bringt der Gesetzgeber nämlich gerade nicht zum Ausdruck, dass (relative) Scheinhandlungen und Scheingeschäfte – wie der Bf. offenbar vermeint – ex lege nicht der Besteuerung unterliegen können. Im Gegenteil: Es ist ohne Bedeutung für die Erhebung der Abgabe, ob ein Scheingeschäft/Scheinhandlung vorliegt. Dies erhellt auch aus dessen Abs. 2, wonach die Erhebung einer Abgabe nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass ein Verhalten, das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder die guten Sitten verstößt. Rechtswidrigkeit, Strafbarkeit, Sittenwidrigkeit sind keine negativen, die Besteuerung ausschließenden Tatbestandsmerkmale der Abgabenvorschriften. Daher sind sie im Bereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise prinzipiell unbedeutsam (*Stoll*, BAO-Kommentar, 272). Dem § 23 Abs 2 BAO entspricht es, dass Abgabepflichtige die strafbare Handlungen setzen, nicht besser gestellt werden sollen als Abgabepflichtige, die legal vorgehen. Fällt ein Verhalten unter einen Abgabentatbestand, dann kommt es also nicht darauf an, ob das den Abgabentatbestand erfüllende Verhalten nach dem Maßstab öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Vorschriften erlaubt oder verboten ist (VwGH 13.7.1967, 1777/66, 381/67; VfGH 23.2.1973, B 230/72) und ob es nach sittlichen Maßstäben beurteilt zu billigen oder abzulehnen ist, sondern

eben allein darauf, ob es dem Rechtsbild eines Steuertatbestandes entspricht (VfGH 16.11.1982, B 24 1179). Konsequenterweise ordnet auch § 23 Abs. 3 BAO an, dass die (wegen Formmangels oder eines Mangels der Rechts- oder Handlungsfähigkeit eingetretene) zivilrechtliche Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung sein soll, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003, 0004). Die (mögliche) zivilrechtliche Geltendmachung von Mängeln ist somit insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt wurde. Wendet man nun diese Prämissen auf den gegenständlichen Sachverhalt an, so zeigt sich folgendes Bild: Eine nach dem KStG zu versteuernde Betriebseinnahme ist – wie unter Punkt 1.1.1. ausgeführt – dann zu bejahen, wenn es sich um betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen, die der Steuerpflichtige im Rahmen des Betriebes bzw. aus betrieblicher Veranlassung vereinnahmt, handelt; die Besteuerung knüpft somit an den wirtschaftlichen Erfolg an. Dieser wirtschaftliche Erfolg, nämlich ein betrieblich veranlasster geldwerter Vermögenszuwachs ist bei der AA durch die strittigen Zahlungen eingetreten und besteht bis heute fort. § 1 UStG hingegen fordert einen Leistungsaustausch, der – bei zumindest dem Teil der in Rede stehenden Ticketkäufen, die vor den Spielen erfolgten – zu bejahen ist (vgl. dazu näher unter 1.2.3. weiter unten). Eine (zivilrechtliche) erfolgreiche Geltendmachung der in diesem Zusammenhang bestehenden rechtsgeschäftlichen Mängel ist bis dato nicht erfolgt, die Forderungen wurden – wie festgestellt – lediglich im Konkursverfahren angemeldet. Eine vollständige Rückzahlung der strittigen Beträge ist ebenfalls – wie aus der Anmeldung hervorgeht – bis dato nicht passiert und ist eine solche – zumal Forderungen im Konkurs nie zu 100% erfüllt werden, auch ausgeschlossen. Eine – nach dem § 23 Abs. 3 BAO gebotene – Rückabwicklung ist somit aus den genannten Gründen bis dato nicht eingetreten und infolge Konkurseröffnung auch als denkunmöglich anzusehen. Dies wird auch dadurch unterstrichen, als der Bf. am 13.10.2025 Masseunzulänglichkeit im Konkursverfahren über das Vermögen der AA angezeigt hat; somit reicht die Insolvenzmasse nicht einmal aus, um die Masseforderungen zu erfüllen. Zum Schluss der mündlichen Verhandlung ist sohin in der gegenständlichen Beschwerdesache davon auszugehen, dass die Konkursforderungen – und somit auch die hier strittigen Betriebseinnahmen aus dem malversiven Sponsoring und den Ticketverkäufen – nicht einmal mit einer Minimalquote bedient werden können.

Insgesamt ist sohin in diesem Zusammenhang zu konstatieren, dass die festgestellten Beträge iZm den gefakten Sponsorzahlungen und Ticketverkäufen Betriebseinnahmen darstellen und somit in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der KÖSt miteinzubeziehen sind. Jene Rechtshandlungen, für die das Gericht einen Leistungsaustausch bejahte, sind schließlich der Umsatzsteuer zu unterwerfen (vgl. dazu auch die Ausführungen unter IV. 1.2.).

1.1.4. Teilstattgaben

Nun hat das Beweisverfahren ergeben, dass im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2018 ein Betrag in Höhe von Euro xxxxxx zu Unrecht versteuert wurde, weshalb die Bemessungsgrundlage gemäß Beschwerdeverentscheidung vom 3.9.2024 entsprechend zu kürzen war (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 9).

Was die Teilstattgabe des Veranlagungsjahr 2019 anlangt, wird aus Einfachheitsgründen auf die Beschwerdeverentscheidung vom 3.9.2024 verwiesen.

1.2. Zu Spruchpunkt III. (Teilstattgabe Umsatzsteuer)

1.2.1. Allgemeines

Nach § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer u.a. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Eine Leistung wird dann gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Es muss somit eine Vereinbarung zwischen den Parteien des Leistungsaustausches bestehen, die letztlich zu Leistung und Gegenleistung führt (EuGH vom 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma* und viele andere, siehe dazu *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 66 und auch VwGH vom 27.2.2019, Ro 2018/15/0022). Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (VwGH 24.6.2004, 2000/15/0140). Ein Umsatz gegen Entgelt setzt voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (VwGH 8.9.2021, Ro 2020/15/0011). Der EuGH verwendet den Begriff Leistungsaustausch nicht und setzt unter Bezugnahme auf Art 2 Abs 1 MwStSyst-RL das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraus (EuGH 8.3.1988, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86). Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung ist, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird; es muss zwischen dem geleisteten Dienst und der erhaltenen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen (vgl auch EuGH 11.3.2020, *San Domenico Vetraria*, C-94/19).

Die Zuwendung löst demnach einen unter das UStG fallenden Tatbestand aus, wenn

(1) ein Leistungsempfänger vorliegt,

(2) eine Gegenleistung vorhanden ist und

(3) zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere Verknüpfung besteht, dh die Gegenleistung muss um der Leistung willen gegeben werden. Dies ist der Fall, wenn die Leistung für den Zuschussgeber einen eigenen wirtschaftlichen Nutzen darstellt.

Zuwendungen, die ohne jeden Zusammenhang mit einem bestimmten Leistungsaustausch gegeben werden, wie Schenkungen, echte Spenden und Subventionen, zählen nicht zum Entgelt (VwGH 26.4.2007, 2006/14/0077).

Zwar ist im Bereich des Umsatzsteuerrechts eine objektive Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung an sich nicht erforderlich (vgl EuGH 20.1.2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gasabäck*, Rn 22), doch ist zu berücksichtigen, dass zum Entgelt nur jene Beträge zählen, die der Leistungsempfänger aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten. Gemäß § 4 UStG 1994 zählen Leistungen des Leistungsempfängers somit nur insoweit zum Entgelt, als sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten (VwGH 24.10.2019, Ro 2018/15/0013). Beträge, die zwar gemeinsam mit einem Leistungsentgelt entrichtet werden, jedoch nicht der Leistungsabgeltung dienen, sondern etwa Spendencharakter tragen, werden nicht wegen der äußerlichen Verbindung mit Leistungsentgelten ebenfalls zu solchen (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 1 Rz 210). Der VwGH hat etwa mit Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0067, über einen Fall entschieden, in dem eine Tochtergesellschaft Waren der Muttergesellschaft zu wesentlich überhöhten Preisen erwarb. Der Mehrbetrag wurde nicht geleistet, um die Ware zu erhalten, sondern um in verdeckter Form Gewinne auszuschütten. Der Verwaltungsgerichtshof sprach in diesem Erkenntnis aus, dass insoweit kein Entgeltlichkeitszusammenhang besteht (ähnlich VwGH 23.4.2002, 2000/13/0208; 13.9.2006, 2002/13/0190; *Ruppe/Achatz*, aaO, § 4 Rz 96).

All diese gesetzlichen und judikativen Prämissen vorangestellt ist vorerst festzuhalten, dass sowohl der Abschluss (und dessen tatsächliche Durchführung) von Sponsoringvereinbarungen für den Fußballsport, als auch der Verkauf von Eintrittskarten vom Geschäftsbetrieb der AA umfasst waren, was zwischen den Parteien ohnedies unstrittig ist (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S.8).

1.2.2. Manipuliertes Sponsoring

Nachdem zwischen den fingierten Sponsoren (zB DD, KK, LL, Fa. VV, der EE) einerseits und der AA andererseits tatsächlich – was auch die belangte Behörde nicht bestreitet – kein Leistungsaustausch stattgefunden hat, folglich das malversive Vorgehen des ehemaligen Geschäftsführers der AA (samt Gehilfen) in diesem Zusammenhang nicht zu einer Leistung der

AA einerseits und einer damit zusammenhängenden Gegenleistung der genannten natürlichen und juristischen Personen geführt hat, liegt folglich zwischen diesen Rechtssubjekten auch kein steuerbarer Leistungsaustausch im Sinne der Vorausführungen vor.

Nun vermeint die belangte Behörde, der Leistungsaustausch wäre zwischen der BB als Leistungsempfängerin und der AA als Leistender erfolgt; meritorisch wird damit argumentiert, dass zwischen den beiden Rechtssubjekten eine Vereinbarung über Sponsoring bestanden habe, da im Streitjahr Transparente der BB im P-Stadion angebracht gewesen seien. Die malversiv der BB entzogenen verfahrensgegenständlichen Gelder stellten somit de facto die Abgeltung dieser Werbeleistungen dar. Dieser Rechtsansicht ist nicht zu folgen: Das Verfahren hat unstrittig gezeigt, dass infolge krimineller Handlungen Gelder aus der BB heraus hin zur AA transferiert wurden, dies ohne, dass dieser Transaktion eine in Werbung odgl. bestehende Gegenleistung gegenüber gestanden wäre. Es ist dem Gericht somit aufgrund dieser klaren Sachlage verwehrt, das in der Realität Vorgefallene aus umsatzsteuerrechtlichen Gründen völlig ins Gegenteil zu verkehren: Der BB wurde in rechtswidriger Weise der festgestellte Betrag entzogen und an die AA überwiesen. Diesem Vorgang lagen keinerlei wirtschaftliche Überlegungen dergestalt zugrunde, als mit den Zahlungen tatsächlich erbrachte Leistungen hätten abgegolten werden sollen. Es bestand sohin weder eine Gegenleistung noch eine innere Verknüpfung zwischen der Leistung und der Gegenleistung; der hier strittige Betrag wurde gerade nicht dafür bezahlt, um eine konkrete Leistung zu erhalten, was aber – nach der vorgenannten Rechtsprechung – die denknotwendige Voraussetzung für einen steuerbaren Leistungsaustausch darstellt. Daran vermag auch die Behauptung der belangten Behörde nichts zu ändern, wonach – aufgrund der im Stadion vorhandenen Werbebanner mit dem Schriftzug der BB – eine Vereinbarung über Sponsoring bestanden haben muss. Das mag zwar so gewesen sein, nur konnte von der belangten Behörde gerade nicht der Nachweis erbracht werden, dass mit den fraglichen Zahlungen konkrete Werbeleistungen entlohnt hätten werden sollen. Dieser Beweis wäre auch nicht erbringbar gewesen, da tatsächlich in strafrechtlich relevantem Umfang Geld veruntreut und eben nicht zur Abgeltung irgendeiner Leistung an die AA gelangte. Ein für die Bejahung der Steuerbarkeit nach § 1 UStG 1994 notwendiger Leistungsaustausch hat sohin in Bezug auf die geschätzten Zahlungen 2018 in Höhe von gesamt **Euro xxxxxxx** bzw. 2019 im Umfang von **Euro xxxxxx** nicht stattgefunden, sodass aus diesen Beträgen zu Unrecht die 20%ige Umsatzsteuer abgeführt wurde.

b. Nachdem im Rechenwerk der BB bzw. AA auch Rechnungen gefunden wurden, mit denen – zum Schein – auch die verfahrensgegenständlichen „Sponsorenleistungen“ abgerechnet wurden, und diese offenbar nach wie vor dem Rechtsbestand angehören, respektive keiner Berichtigung unterzogen wurde, ist noch zu klären, ob allenfalls eine Steuerpflicht kraft Rechnung nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 zu bejahen ist. Demnach schuldet, wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, diesen Betrag.

Nach der Rechtsprechung des EuGH wird grundsätzlich die in einer Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer vom Aussteller einer Rechnung geschuldet, auch wenn jeder tatsächlich steuerpflichtige Umsatz fehlt (Urteil vom 8. Dezember 2022, Finanzamt Österreich [Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer], C- 378/21 , EU:C:2022:968 , Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Der EuGH führte zur Steuerschuld kraft Rechnungslegung in der Rs Stadeco vom 18.6.2009, C- 566/07, aus:

„28 Mit der Regelung in Art. 21 Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie, wonach die in einer Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer unabhängig davon geschuldet wird, ob aufgrund eines mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes die Pflicht besteht, diese zu entrichten, soll der Gefährdung des Steueraufkommens entgegengewirkt werden, die sich aus dem Recht zum Vorsteuerabzug nach Art. 17 der Sechsten Richtlinie ergeben kann (vgl. in diesem Sinne Urteile Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnrn. 57 und 61, vom 6. November 2003, Karageorgou u. a., C-78/02 bis C-80/02, Slg. 2003, I-13295, Randnrn. 50 und 53, sowie Reemtsma Cigarettenfabriken, Randnr. 23).

29 Selbst wenn dieses Abzugsrecht nur für diejenigen Steuern besteht, die mit einem mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz in Zusammenhang stehen (vgl. Urteil Genius, Randnr. 13), ist die Gefährdung des Steueraufkommens grundsätzlich nicht vollständig beseitigt, solange der Adressat einer Rechnung, in der die Mehrwertsteuer zu Unrecht ausgewiesen ist, diese noch dazu nutzen kann, das Abzugsrecht nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie auszuüben (vgl. in diesem Sinne Urteil Schmeink & Cofreth und Strobel, Randnr. 57).

30 Verfügt der Steuerpflichtige gemäß dieser Bestimmung über eine Rechnung nach Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie, kann er bei der Finanzverwaltung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen. Wie die niederländische und die deutsche Regierung ausgeführt haben, ist nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung aufgrund komplexer Umstände und Rechtsbeziehungen nicht rechtzeitig feststellen kann, dass andere Erwägungen einer Ausübung des Abzugsrechts entgegenstehen.“

Nach dem BFH 17.2.2011 V R 39/09 genügt es daher, wenn ein Abrechnungsdokument die elementaren Rechnungsmerkmale formal enthält und den Empfänger des Dokumentes zur Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges verleiten kann.

Im § 11 Abs. 14 UStG 1994 wird somit im Wesentlichen eine Gefährdungshaftung normiert: Sobald eine formal vollständige Rechnung bzw. ein Beleg vorliegt, bei dem die Gefahr eines unberechtigten Vorsteuerabzuges besteht, entsteht spiegelbildlich auch eine Steuerschuld kraft Rechnung.

Eine Abrechnung über eine Leistung liegt aber nur vor, wenn dem Leistungsempfänger die Rechnung auch ausgehändigt wird (der Leistende sich ihrer begibt: BFH 21.2.1980, V R 146/73). Solange eine Urkunde im Bereich des ausstellenden Unternehmers bleibt, kann von einer Rechnung nicht gesprochen werden, somit kann auch keine Steuerschuld entstehen (Ruppe/Achatz, aaO, § 11 Rz 46).

Als Zwischenergebnis ist sohin an dieser Stelle festzuhalten, dass eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung dann iSd eingangs genannten Norm und der zitierten Judikatur zu bejahen ist, wenn durch deren Ausstellung abstrakt die Gefahr begründet wird, vom Empfänger oder einem Dritten zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs gebraucht zu werden.

Nun hat das Verfahren ergeben, dass die Rechnungen den Einflussbereich der BB bzw. AA nicht verlassen haben und – was auch die belangte Behörde zuletzt zugestand – keine Gefährdung des Steueraufkommens bestand (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 6), sodass auch eine Steuerschuld kraft Rechnung ausscheidet.

1.2.3. Manipulierte Ticketverkäufe

a. Was nun jene Tagesticketkäufe anlangt, bei denen die Einzahlung der Kaufbeträge vor bzw. maximal zwei Banktage nach den Spielen erfolgt ist, hat ebenfalls ein Leistungsaustausch, nämlich Hingabe der Tickets mit dem damit verbundenen Recht, das konkrete Fußballspiel in der jeweiligen Kategorie zu besuchen, gegen Entgelt, stattgefunden. Mit diesen Eintrittsberechtigungen bestand ja die Möglichkeit, das jeweilige Spiel zu besuchen. Dass nicht alle Karten ausgegeben wurden – nach der Verantwortung des MM seien nicht ausgegebene, aber gekaufte Karten auch geschreddert worden (Beschuldigtenvernehmung MM am 12.3.2021 vor dem BMI, S. 11, ON 60) – vermag an der Bejahung eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches nichts zu ändern. Jede vor dem jeweiligen Spiel erworbene bzw. bezahlte Karte berechnete zum Besuch des jeweiligen Spiels. Dass möglicherweise bei einem Teil der dergestalt malversiv angekauften Karten bereits beim Ankauf nicht der Wille bestand, diese zu nutzen, schließt die Steuerbarkeit des Umsatzes nicht aus; es bestand ja – wie bereits ausgeführt – jedenfalls die objektive Möglichkeit, die Leistung – sprich Teilnahme an den Spielen als Zuschauender – in Anspruch zu nehmen. Unzweifelhaft bleibt ein Umsatz auch dann steuerbar, wenn ein Teil leistungswillig und -bereit ist, der andere die Leistung aber nicht in Anspruch nimmt bzw. nehmen will. Wer etwa eine Opernkarte bereits mit dem Vorsatz kauft, die Veranstaltung gar nicht besuchen zu wollen, und die Karte deshalb auch nicht abholt (bzw. sich zusenden lässt oder downloaded), muss dafür dennoch die gesetzlich vorgesehene Umsatzsteuer bezahlen, da das Opernhaus zur Leistung bereit ist; gleiches gilt für den Ankauf bzw. die schlichte Bezahlung jener Eintrittskarten die möglicherweise gar nicht für die (auch unentgeltliche) Weitergabe an potentielle Dritte gedacht waren, ja möglicherweise gar nicht ausgedruckt (oder sonst physisch vorhanden) waren, jedoch zu Zeitpunkten erworben wurden, an denen (noch) die theoretische Möglichkeit bestand, den Matches als Zuschauer

beizuwohnen. Schließlich wurde weder behauptet, geschweige denn unter Beweis gestellt, dass die Anzahl der verkauften Karten etwa über dem Fassungsvermögen des P-Stadion gelegen wäre, sodass bei Einlösung aller zu Unrecht mit BB-Geldern bezahlten Karten einzelnen Besuchern die Teilnahme an den Spielen hätte verwehrt werden müssen; auch hat das Verfahren keinerlei Anhaltspunkte für eine derartige Annahme ergeben.

Anders hingegen verhält es sich bei jenen Einzahlungen von Kartenerlösen, die mehr als zwei Banktage nach den jeweiligen Spieltagen erfolgt sind; hier war de facto der Besuch des jeweils bereits zeitlich vor den Käufen abgehaltenen Spieles denkunmöglich. Ein umsatzsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch ist sohin in Bezug auf diese Erlöse zu verneinen. Wenn die belangte Behörde in diesem Zusammenhang ausführt, der Leistungsaustausch sei in der (bloßen) Hingabe der Tickets gegen Bezahlung gelegen (Vorlagebericht vom 15.5.2025, S. 6), so ist dem folgendes entgegenzuhalten: Der Leistungsgegenstand beim Kauf einer Eintrittsberechtigung wie jener einer Karte für ein Fußballspiel liegt nicht in der bloßen Übergabe des Tickets alleine, sondern im (gleichzeitigen) Erwerb der Berechtigung das Spiel live im Stadion zu verfolgen. Eintrittskarten werden nicht alleine deshalb gekauft, um diese (analog oder digital) vom Verkäufer übertragen zu erhalten, sondern um damit Zutritt zu einer bestimmten Veranstaltung zu bekommen. Sprich: Die Zahlung einer Eintrittskarte für ein Fußballmatch erfolgt deshalb um das konkrete Spiel vor Ort anschauen zu können. Somit wird gegenständlich Geld gegen das Recht auf Zutritt ins Stadion an einem bestimmten Tag bei einem bestimmten Spiel getauscht. Wenn somit Tickets zeitlich nach dem Ende des Spiels gekauft werden, ist eine Teilnahme an der Veranstaltung denkunmöglich und scheidet somit ein steuerbarer Umsatz iSd § 1 UstG 1994 mangels Leistungsaustausch aus. Entgelte für jene Eintrittsberechtigungen, die mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erst nach den jeweiligen Spielen zwecks nachträglicher Manipulation der Zuschauerzahlen erworben wurden, sind folglich nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einzuberechnen.

Somit ist die Bemessungsgrundlage im Jahr 2019 (das aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres auch im Bereich der Umsatzsteuer vom 1.7.2018 bis 30.6.2019 dauerte)

insgesamt um

Euro xxxxx zu

kürzen, wovon

Euro xxxxxx auf

20%ige Umsätze und

Euro xxxxxx auf 13%ige

Umsätze entfallen.

b. Festgestelltmaßen sind die unrechtmäßig mit Mitteln der BB finanzierten Jahreskarten vor Beginn der jeweiligen Spielsaisons gekauft worden, sodass prinzipiell die Möglichkeit bestand, diese auch zu nützen. Ein umsatzsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch ist somit – aus den zu den vor den Spielen erworbenen Tagestickets ausgeführten Gründen, auf die zur leichteren Lesbarkeit verwiesen wird - zu bejahen.

1.2.4. Scheingeschäft/zivilrechtliche Ungültigkeit

Nun wendet der Bf. auch bei der Frage der Umsatzbesteuerung ein, dass die den Ticketumsätzen zugrundeliegenden Rechtshandlungen Scheingeschäfte iSd § 23 BAO darstellten bzw. zivilrechtlich nichtig seien. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die Ausführungen unter Punkt IV.1.1.3. verwiesen.

1.3. Zu Spruchpunkt IV. (Zurückweisung Antrag auf Bilanzberichtigung)

Erstmals im Vorlageantrag vom 3.10.2024 führt der Bf. aus, dass in den Bilanzen der AA vom (vormaligen) Steuerberater fehlerhafte bzw. unrichtige Wertansätze aufgenommen worden wären. Für das (nicht verfahrensgegenständliche) Veranlagungsjahr 2017 seien zum Stichtag 30.6.2017 um Euro xxxxxxxx zu hoch ausgewiesen worden. Diese unrichtige Bilanz würde zu einem Jahresverlust in der Bilanz zum 30.6.2017 der AA führen und ein negatives steuerliches Ergebnis nach sich ziehen und wörtlich weiter: *„Im Falle einer Wiederaufnahme (welche wir beantragt haben) wäre dies in der Veranlagung 2017 zu korrigieren. Sollte diese nicht erfolgen, beantragen wird bei der Veranlagung eine Berichtigung nach § 4 Abs. 2 Z 2 durchzuführen“* (VA vom 3.10.2024, S. 12).

Wie im Verfahrensgang bereits festgehalten, hat der Bf. einen Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO die Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren das Veranlagungsjahr 2017 betreffend gestellt. Dieser datiert mit 7.5.2021 und wurde am 3.9.2024 als unbegründet abgewiesen. Dagegen hat der Bf. am 3.10.2024 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht, dieses wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.4.2026 als unbegründet abgewiesen; der Bf. hat in der mündlichen Verhandlung angekündigt, dagegen einen Vorlageantrag einzubringen, der – wie eine Einsicht in den elektronischen Veranlagungsakt zeigt – in der Zwischenzeit auch bei der belangten Behörde eingelangt ist (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 1).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, das heißt es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszwecks und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (vgl. VwGH 13.10.2020, Ra 2020/15/0032). Bedingte Anbringen sind grundsätzlich unzulässig. Für die Annahme der Unzulässigkeit einer bedingten Prozesshandlung ist aber dort kein Raum, wo die Prozesshandlung von einem bestimmten, im Verfahrensverlauf eintretenden Ereignis abhängig gemacht wird, ohne dass hiedurch ein dem Verfahren abträglicher Schwebezustand herbeigeführt wird (vgl. VwGH 22.03.2022, Ra 2022/13/0113; 10.3.2016, Ra 2015/15/0041, mwN). Durch die Beantragung der Berichtigung nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 für den Fall, dass dem Begehren auf Wiederaufnahme nicht stattgegeben werden sollte, tritt aber gerade ein dem gegenständlichen Verfahren abträglicher Schwebezustand ein: Dem Anbringen ist zweifelsfrei die Absicht der Partei zu entnehmen, dass eine

Bilanzberichtigung nur dann durch das Bundesfinanzgericht ausgesprochen werden möge, wenn der Antrag auf Wiederaufnahme nicht von Erfolg gekrönt sein sollte. Da über den Wiederaufnahmeantrag nicht bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung endgültig abgesprochen wurde, würde bei Zulassung des Antrages ein dem Verfahren abträglicher Schwebezustand eintreten. Folglich war der bedingt gestellte Antrag als unzulässig zurückzuweisen.

1.4. Conclusio

Aus dem Vorgesagten sind sohin nachfolgende Beträge aus den Bemessungsgrundlagen für die Körperschaft- bzw. Umsatzsteuer (getrennt nach Jahren) herauszurechnen und den Beschwerden in diesem Umfang teilweise stattzugeben:

a. KÖSt 2018:

Unrichtige Darstellung Verbindlichkeit	- Euro xxxxxx
--	---------------

b. KÖSt 2019: siehe BVE vom 3.9.2024

c. USt 2018:

Sponsoring iHv Euro xxxxxxx brutto, ds	- Euro xxxxxxx netto
--	----------------------

d. USt 2019:

20% USt:

- Sponsoring iHv Euro xxxxxx brutto, ds	- Euro xxxxxxx netto
- VIP-Ticketkäufe iHv Euro xxxxxx brutto, ds	- Euro xxxxxxx netto

13% USt:

- „normale Tageskarten“ iHv Euro xxxxxx, ds	- Euro xxxxxxx netto
---	----------------------

1.5. Zu Spruchpunkt V. (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. Eine derartige Rechtsfrage liegt

gegenständlich nicht vor, schließlich orientierte sich das Bundesfinanzgericht bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie Fragen der Beweiswürdigung ab, sodass die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Mai 2026