

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache Mag. ***1*** als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Verein GmbH, ***Bf1-Adr*** vertreten durch EWT Kampits & Kocsis Steuerberatungs OG, Joseph Haydn-Gasse 40/2, 7000 Eisenstadt, über die Beschwerde vom 3. Oktober 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. September 2024 betreffend Umsatzsteuer 2020 (Steuernummer xx xxx/xxxx) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. April 2026 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Umsatzsteuer mit xxxxxxx festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen **Berechnungsblatt ./I** zu entnehmen und bildet einen integrierenden Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, ob Zahlungen für den Kauf von Eintrittskarten bzw. für Sponsorleistungen, die allesamt mit veruntreuten Geldern erfolgten, umsatzsteuerbar sind.

Der Bf. – als Massenverwalter des Vermögens der Verein GmbH (in der Folge kurz: Verein), über die mit Beschluss des LG Eisenstadt vom xx.x.xxxx das Konkursverfahren mit Beginn der Wirkungen zum xx.x.xxxx eröffnet wurde – reichte durch seine steuerlichen Vertreter am **23.5.2024** eine mit 24.2.2023 datierende Umsatzsteuererklärung das Streitjahr betreffend bei der belangten Behörde ein.

Diese richtete am **5.6.2024** ein Ergänzungsersuchen an den Bf. und forderte diesen insbesondere auf, die Höhe der „fiktiven“ Sponsoreneinnahmen bekannt zu geben und weiters mitzuteilen, wie die tatsächlichen und fiktiven Sponsoreneinnahmen ermittelt worden waren.

Mit Eingabe vom **18.6.2024** ersuchte der Bf. um Korrektur der Bemessungsgrundlage auf Basis der von ihm beauftragten gutachterlichen Stellungnahme der KPMG; demnach sei das Sponsoring der Fa. KB GmbH vom 17.12.2019 iHv netto Euro xxxxx, sowie fiktive Kartenverkäufe aus VIP-Tageskarten iHv netto Euro xxxxx – mangels umsatzsteuerrechtlich relevantem Leistungsaustausch – aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. In Bezug auf das Sponsoring der EB sei irrtümlich der Bruttobetrag angesetzt worden, weshalb auch hier eine Korrektur zu erfolgen habe.

Mit Bescheid vom **3.9.2024** wurde der Bf. zur Umsatzsteuer veranlagt und – mit Ausnahme des Sponsorings der EB – die erklärte Bemessungsgrundlage für den Normalsteuersatz von Euro xxxxxx auf Euro xxxxx (= VIP xxxxx Karten und Sponsoring xxxxx) erhöht. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 12.9.2024 wird sowohl für die Position „VIP-Eintrittskarten“ als auch „fiktives Sponsoring“ die Rechtsansicht vertreten, dass umsatzsteuerrechtlich relevante Leistungsaustausche zu bejahen seien; einerseits läge ein solcher in der Hingabe der Eintrittskarten gegen die Geldzuwendung und andererseits in der Erbringung von Werbeleistungen der Verein an die Bank (in der Folge kurz: Bank) gegen Entgelt, da für letztere im Stadion mehrere Werbebanner angebracht gewesen seien.

Am **3.10.2024** erhob die steuerliche Vertretung des Bf. gegen den verfahrensgegenständlichen Bescheid das Rechtmittel der Beschwerde und beantragte diesen auf Grundlage der mit 24.2.2023 datierenden und am 23.5.2024 eingereichten Steuererklärung abzuändern.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde am **30.5.2025** – unter Aufrechterhaltung ihrer bisherigen Rechtsansicht – als unbegründet ab.

Am **18.6.2025** 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 Bank und gleichzeitig als Geschäftsführer der Verein seine Vertretungsmacht wissentlich missbraucht und seien die Vertretungsakte wegen Kollusion unwirksam; die Bank 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 wären. 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 Verein lägen keine steuerlich relevanten Rechtsverhältnisse vor, auch ein Leistungsaustausch sei aus diesem Grund zu negieren.

Die belangte Behörde legte die Beschwerden am **8.8.2025** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Meritorisch hielt sie ihre Rechtsansicht aufrecht, wonach sowohl die „fingierten“ Sponsoreinnahmen, als auch die „fingierten“ Einnahmen aus den Kartenmanipulationen der Steuerpflicht unterlägen.

Am **2.6.2025** teilte die WKStA dem Gericht mit, dass im Zusammenhang mit den Geldflüssen zwischen der Verein und der Bank ein Ermittlungsverfahren unter der GZ xxxx zwar anhängig sei, wann mit einer Anklageerhebung gerechnet werden könne, könne aber 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 Verfahrens 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.

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

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

Weiters legte der Bf. am **13.4.2026** Unterlagen in Bezug auf das strittige Sponsoring der Fa. KB GmbH vor.

Am **30.4.2026** fand vor dem Bundesfinanzgericht die mündliche Verhandlung statt, die mit Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt, endete.

II. Sachverhalt

1.1. Allgemeines

Die Verein wurde mit Errichtungserklärung vom xxxx gegründet und am xx.xx.xxxx unter der FN xxxxxx ins Firmenbuch des LG Eisenstadt mit dem Sitz in der politischen Gemeinde A eingetragen. Der Unternehmensgegenstand war der Betrieb von Sportvereinen auf professioneller Basis (Pkt. 3. Erklärung vom xxxx). Als Alleingesellschafterin fungierte die Sportvereinigung A (ZVR-Zahl xxxxx) mit einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage in Höhe von Euro 35.000,00; als Obmann (bzw. ab 7.9.2011 Präsident) dieses im Jahr 1946 gegründeten Vereins war in den Jahren 2002 bis 2020 durchgehend MM, geb. am xx.xx.xxxx tätig [SV Gutachten H zu xxxx (idF kurz: GA-H), Rz 85, 88]. Im Zeitraum vom 1.7.2016 - 28.07.2020 übernahm MM auch die Aufgaben des handelsrechtlichen Alleingeschäftsführers der Verein.

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

Die Bank wurde Mitte der 1990er Jahre mit dem Sitz in der politischen Gemeinde A gegründet (eingetragen beim LG Eisenstadt zur FN xxxxx). Als Vorstandmitglied trat ua neben MM (vertretungsbefugt mit einem weiteren Mitglied vom 28.10.1995 bis 21.7.2020) auch FF (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.2020 wurde über das Vermögen der Verein 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 Verein wurde im August 2020 eingestellt (GA-H, 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 xx.x.2020 zu xxxxx wurde auch über das Vermögen der Bank das Konkursverfahren eröffnet und das Unternehmen geschlossen (Auszug aus der Insolvenzdatei zu xxxxx).

Die Bank ihrerseits meldete im Konkursverfahren über das Vermögen der Verein (nach mehrfachen Einschränkungen) eine unbedingte Forderung in Höhe von Euro xxxxx an. Diese

wurde vom Bf. mit Eingabe vom 5.5.2021 mit Euro xxxxx anerkannt und mit Euro xxxxx bestritten. Ein Prüfprozess über den bestrittenen Teil unterblieb. Die Forderung gründet nach den Ausführungen der Bank 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 Sponsoringe Erlösen ein derartiger Schaden entstanden sei (Schreiben LG Eisenstadt zu xxxx vom 10.4.2026 samt Anlagen als ON 95ff im Parallelakt RV/7101488/2025).

1.2. „KB Sponsoring“

Im Zuge der forensischen Aufarbeitung der vorgenannten Insolvenzen wurde ein fiktives Konto bei der Bank - bei der auch die Verein ihre Geschäftskonten unterhielt - mit dem IBAN xxxxxxxxxxxx, lautend auf „KB“ (in der Folge kurz: „KB-Konto“) identifiziert (GA H, Rz 306ff, 312; Gutachterliche Stellungnahme der KPMG vom 23.9.2021, idF kurz: GA KPMG, Rz 66). Von diesem wurde am 17.12.2019 ein Betrag in Höhe von Euro xxxxx auf das Konto xxxxxxxxxxxx, lautend auf die Verein überwiesen (GA KPMG Rz 158; GA H, Rz 350f), wobei diesem Geschäftsfall der nachfolgende Einzahlungsbeleg bzw. Kontoauszug des Verein Kontos zugeordnet werden konnte:

[...]

Die Verein konnte über den vorgenannten Betrag tatsächlich frei verfügen (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 2).

In der Buchhaltung der Verein fand sich die zur Einzahlung gehörige Rechnung ZU01201819 mit folgendem Inhalt:

[...]

Die darin genannte Vereinbarung vom 30.6.2019 lautet, wie folgt:

[...]

In Wahrheit bestand zwischen der Verein und der Fa. KB GmbH zwar ein Sponsoringvertrag, nicht jedoch mit dem zuvor festgestellten Inhalt bzw. über den am 1.9.2019 fakturierten Betrag. Die tatsächlich zwischen der Verein und der Fa. KB GmbH getroffene Vereinbarung wurde nachträglich und einseitig zugunsten der Verein durch FF nach Aufforderung durch MM abgeändert, ohne dass die auf der Urkunde vom 30.6.2019 als Vertragspartnerin bzw. am 1.9.2019 als Rechnungsempfängerin aufscheinende Firma Kenntnis von diesen Malversationen erlangt hätte. Die Leistungen laut Urkunde vom 1.9.2019 wurden tatsächlich auch nicht von der Verein an die Fa. KB GmbH erbracht. Die zuvor dargestellte Rechnung vom 1.9.2019 (wie auch die Vereinbarung vom 30.6.2019) hat weiters die Sphäre der Bank bzw. der Verein nie verlassen, sodass eine Gefährdung des Steueraufkommens, etwa durch einen unberechtigten

Vorsteuerabzuges daraus, zu keinem Zeitpunkt gegeben war. Die Umsatzsteuer aus dem hier strittigen Betrag wurde an die belangte Behörde abgeführt (BV FF vom 9.9.2020 vor der LPD Burgenland, S. 11f als ON 61 im Parallelakt zu RV/7101488/2025; Stellungnahme MM vom 24.7.2020 an die WKStA zu xxxx, S. 3f als ON 58 im Parallelakt zu RV/7101488/2025; VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 2, 3 und 7).

Es kann nicht festgestellt werden, ob die Verein der Bank gegenüber Werbeleistungen odgl. gegen Bezahlung des hier maßgeblichen Betrag erbracht hat.

1.3. Manipulierte Kartenverkäufe

Zum Prozedere dabei ist allgemein festzustellen, dass MM (bzw. von ihm bestimmte Dritte) im Streitzeitraum für Heimspiele des Sportvereins A eine Vielzahl an Eintrittskarten verschiedener Kategorien für das StadionX erwarb(en) bzw. einen Ankauf vorgab(en), wobei die dafür aufgewendeten Gelder allesamt zu Unrecht der Bank entzogen und auf Geschäftskonten der Verein immer in bar 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 als ON 58 im Parallelakt zu RV/7101488/2025; 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 im Streitjahr 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 Bank 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, als ON 60 im Parallelakt zu RV/7101488/2025; GA H 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 Bank finanziert wurden (GA H Rz 368ff; KPMG Rz 726). Diese nach den Spielen unter dem Deckmantel des Ticketkaufs erfolgten Bareinzahlungen sind in der im Punkt „III. Beweiswürdigung“ dieses Erkenntnisses enthaltenen Tabelle in einer vergrößerten fett-kursiven Formatierung dargestellt.

b. Jahreskarten

Die Fußballbundesligasaison 2019/2020 startete am 27./28.7.2019 und endete am 26.5.2020 (abrufbar auf der Homepage www.bundesliga.at; VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 9).

Im Zeitraum vom 24.7.2019 - 25.7.2019 langten als Folge von insgesamt 87 Bareinzahlungen auf dem Konto der Verein bei der Bank (KtoNr. xxxxx/IBAN: xxxxxxxxxx) ein Betrag iHv Euro xxxxx ein; nach den Verwendungszwecken der Überweisungen handelte es sich dabei um Zahlungen für Jahreskarten [sowohl in Form von VIP-, Sitz- und Stehplätzen, (GA KPMG Rz 660ff)].

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 Verein bzw. Bank, 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. „KB-Sponsoring“

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

Die Feststellungen, wonach die in der Vereinbarung vom 30.6.2019 beschriebenen und am 1.9.2019 fakturierten Leistungen tatsächlich nicht zwischen besagtem Unternehmen und der Verein ausgetauscht wurden, die Verein über den Betrag von Euro xxxxx frei verfügen und die Urkunden den Einflussbereich der Bank bzw. Verein nicht verlassen, repektive eine Gefährdung des Steueraufkommens zu verneinen ist und schließlich die Umsatzsteuer daraus an die belangte Behörde abgeführt wurde, ist zwischen den Parteien unstrittig (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 2 und 7).

Was die Feststellung zum fehlenden Leistungsaustausch zwischen der Verein und der Bank anlangt, hat – unvoreingenommen der Ausführungen im Zuge der rechtlichen Beurteilung unter Punkt IV. 1.1.2. – das Verfahren folgendes ergeben: Richtig ist, dass zwischen der Bank und der Verein 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 diese fingierte Zahlung vorläge, zwischen der Bank und der Verein aber dennoch ein Rechtsverhältnis aufgrund der im StadionX aufgehängten Werbebanner der Bank bestanden habe, in dessen Rahmen Geld gegen Werbeleistungen ausgetauscht worden sei (VB vom 8.8.2025, S. 7) und somit die Zahlung so gesehen werden müsse, dass in Wahrheit eben von der Bank um Euro xxxxx 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, unbewiesene gebliebene Behauptungen. Das Verfahren hat insbesondere keinerlei Anhaltspunkte dafür ergeben, dass gegen Zahlung des strittigen Betrages tatsächlich ein Leistungsaustausch zwischen der Bank und der Verein 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 Bank in die Verein zu verschieben. Gegen die Annahme der belangten Behörde spricht auch, dass ein zwischen der Bank und der Verein tatsächlich gewollter Leistungsaustausch durch einen für die beiden Unternehmen administrativ weitaus weniger aufwändigen Weg hätte erreicht werden können, indem man nämlich einfach die bestehende Vereinbarung zur Bank 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.

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). Deren konkretes Ausmaß 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 der Schätzung zugrunde gelegt werden sollten (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 416 - 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 Verein, 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 Bank entzogene Gelder erworbene Karten vor den Spielen weiter verschenkt hat bzw. ungenutzte Tageskarten nach den Spielen geschreddert wurden (Beschuldigtenvernehmung MM vom 12.3.2021 vor der Kriminalpolizei/BMI, S. 11, als ON 60 im Parallelakt zu RV/7101488/2025; GA H Rz 370). 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 Hartberg am 28.7.2019, einem Sonntag, die Einzahlung von Euro xxxxx ist aber erst ganze 5 Banktage nach dem Spiel, nämlich am 2.8.2019, einem Freitag vollzogen worden; die Einzahlung vom 9.9.2019 (Spiel gegen St. Pölten am 24.8.2019) wurde überhaupt erst am 11. Banktag nach dem Match vorgenommen. Ähnlich verhält es sich bei den weiteren hervorgehobenen Einzahlungen, die – mit wenigen

Ausnahmen – im Schnitt jeweils 4 bis 5 Banktage nach den Partien getätigt wurden. Aber auch für die an den den Spielwochenenden nachfolgenden Mittwochen durchgeführten 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 Erlagstagen kein vernünftiger Grund erkennbar: Warum sollten die mehrheitlich jeweils mehrere tausend Euro betragenden Losungen „mit sich herumgetragen“, respektive nicht zeitnah auf das Geschäftskonto der Verein 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 26.8.2019 (= Montag nach dem Spiel gg. St. Pölten am 24.8.2019) oder 9.3.2020 (Montag nach dem Spiel gegen den LASK am 8.3.2020) zeigen. Es ist bei diesen Spielen auch schlichtweg unklar, warum nicht an den zuvor genannten Tagen die Gesamteinnahmen einbezahlt wurden, sondern auch noch am 9.9.2019 bzw. 11.3.2020 Kasseneinzahlungen auf das Geschäftskonto der Verein zu verzeichnen waren. 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, was an den zuvor genannten Einzahlungen verdeutlicht werden soll: Am 26.8.2019 bzw. 9.3.2020 war wahrscheinlich das Besucheraufkommen entweder noch nicht betrügerisch nach oben geändert worden, oder standen die dafür am 9.9.2019 bzw. 11.3.2020 angewiesenen Geldmittel schlichtweg (noch) nicht zur Verfügung, waren somit der Bank noch nicht unredlich zwecks Zahlung an die Verein entwendet worden. 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 Bank zu finanzieren (GA H, Rz 370; GA KPMG Rz 726).

Die Schätzung iZm den zwei Banktagen basiert auf nachfolgenden Überlegungen: Nachdem die Spiele jeweils 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 Geschäftstag 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.

Die Feststellungen zu den Wochentagen in der Tabelle wurden unter Zuhilfenahme von im Internet abrufbaren Jahreskalendern der Jahre 2019 und 2020 getroffen.

Als Zwischenergebnis ist sohin festzuhalten, dass der Bank im Streitjahr geschätzt

Euro xxxxx unter dem Titel der „Ticketkäufe“ zu Unrecht entzogen wurden, wovon **Euro xxxxx** (davon Euro 9.600,00 inkl. 20% USt und Euro 168.285,90 inkl. 13% USt) auf nachträgliche Änderungen der Besucherzahlen entfallen.

Die als manipulativ erworbenen Jahreskarten werden mit **Euro xxxxx** geschätzt, wobei sich auch hier die Parteien auf die Art und Höhe derselben geeinigt haben (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 4; GA KPMG Rz 668).

IV. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilstattgabe)

1.1.1. Allgemeines UStG

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 gegenseitig 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) zw 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 mit Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0067, über einen Fall entschieden, in dem eine Tochtergesellschaft Waren der Muttergesellschaft zu wesentlichen 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 Verein

umfasst waren, was zwischen den Parteien ohnedies unstrittig ist (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 8).

1.1.2. „KB-Sponsoring“

a. Nachdem zwischen der Fa. KB GmbH und der Verein tatsächlich – was auch die belangte Behörde nicht bestreitet – kein (wie in der manipulierten Vereinbarung genannter) Leistungsaustausch stattgefunden hat, folglich das malversive Vorgehen des ehemaligen Geschäftsführers der Verein (samt Gehilfin) in diesem Zusammenhang nicht zu einer Leistung der Verein und einer damit zusammenhängenden Gegenleistung der genannten Firma geführt hat, liegt zwischen diesen Rechtssubjekten kein steuerbarer Leistungsaustausch im Sinne der Vorausführungen vor.

Nun vermeint die belangte Behörde, der Leistungsaustausch wäre zwischen der Bank als Leistungsempfängerin und der Verein als Leistender erfolgt; meritorisch wird damit argumentiert, dass zwischen den beiden Rechtssubjekten eine Vereinbarung über Sponsoring bestanden habe, da im Streitjahr Transparente der Bank im StadionX angebracht gewesen seien. Die malversiv der Bank 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 Bank heraus hin zur Verein 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 Bank wurde in rechtswidriger Weise der Betrag iHv Euro xxxxx entzogen und an die Verein überwiesen. Diesem Vorgang lagen keinerlei wirtschaftliche Überlegungen dergestalt zugrunde, als mit der Zahlung eine tatsächlich erbrachte Leistung hätte 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 ist. Daran vermag auch die Behauptung der belangten Behörde nichts zu ändern, wonach – aufgrund der im Stadion vorhandenen Werbebanner mit dem Schriftzug der Bank – 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 der Zahlung des hier strittigen Betrages 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 Verein gelangte. Ein für die Bejahung der Steuerbarkeit nach § 1 UStG 1994 notwendiger Leistungsaustausch hat sohin in Bezug auf den am 17.12.2019 bezahlten Betrag iHv Euro xxxxx nicht stattgefunden.

b. Nachdem die Rechnung vom 1.9.2019 nach wie vor dem Rechtsbestand angehört, 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 Rechnung 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 Rechnung den Einflussbereich der Bank bzw. Verein nicht verlassen hat und – was auch die belangte Behörde zuletzt zugestand – keine Gefährdung des Steueraufkommens bestand (VH-Protokoll vom 30.4.2026, S. 3).

Der Betrag iHv Euro xxxxx (inkl. 20% Ust.) ist sohin nicht umsatzsteuerbar.

1.1.3. Manipulierte Kartenverkäufe

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 vom 12.3.2021 vor der Kriminalpolizei/BMI, S. 11, als ON 60 im Parallelakt zu RV/7101488/2025) – vermag an der Bejahung eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches nichts zu ändern. Jede vor dem jeweiligen Spiel erworbene bzw. bezahlte Karte berechtigte 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 sich die Karte nicht aushändigen lässt (bzw. nicht herunterlädt), 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 StadionX gelegen wäre, sodass bei Einlösung aller zu Unrecht mit Bank-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 Tageskartenerlösen, die mehr als zwei Banktage nach den jeweiligen Spieltagen erfolgt sind; hier war de facto der Besuch des jeweils bereits zeitlich zuvor 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 8.8.2025, 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 deshalb gekauft, um diese (analog oder digital) vom Verkäufer übertragen zu bekommen, sondern um damit Zutritt zu einer bestimmten Veranstaltung zu erhalten. Sprich: Der Erwerb einer Eintrittskarte für ein Fußballmatch erfolgt deshalb, um ein 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.

b. Festgestelltmaßen sind die unrechtmäßig mit Mitteln der Bank 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 Tagedickets ausgeführten Gründen, auf die zur leichteren Lesbarkeit verwiesen wird - zu bejahen.

1.1.4. Scheingeschäft/zivilrechtliche Ungültigkeit

Nun wendet der Bf. ein, dass die verfahrensgegenständlichen Rechtshandlungen Scheingeschäfte iSd § 23 BAO darstellten bzw. zivilrechtlich nichtig seien. Der Rechtsansicht des Bf. ist aus nachfolgenden Gründen nicht zu folgen:

a. 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 in Bezug auf jene Zahlungen, bei denen das Gericht einen umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch bejaht hat, nicht erbracht: Er konnte gerade nicht beweisen, dass mit den malversiven Zahlungen unter dem Deckmantel 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 Verein „*sponsern*“ wollte (Beschuldigtenvernehmung MM vor der WKStA am 30.7.2020, S. 5, als ON 60 im Parallelakt zu RV/7101488/2025); dh in Wahrheit war nicht ein völliges rechtliches „Nichts“ durch den Geldtransfer von der Bank zur Verein beabsichtigt, sondern eine unentgeltliche Überlassung. Die Umgehungsgeschäfte (Ticketkäufe) wurden – was aber für ein absolutes Scheingeschäft nötig wäre – nicht nur vorgegeben, sondern auch tatsächlich realisiert, wenngleich nicht um dieser Geschäfte willen, sondern zur Sicherstellung des wirtschaftlichen Erfolges der unentgeltlichen Überlassung von Kapital. De facto sind die fraglichen Gelder an die Verein 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 beabsichtigte 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). Jene

Ticketkäufe, die sohin zeitlich vor den jeweiligen Spielen erfolgten, stellen – da damit auch die Zugangsberechtigung zum jeweiligen Spiel mitumfasst war – keine, die Steuerbarkeit der Umsätze ausschließenden, absoluten Scheingeschäfte dar.

b. 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). Folgen Tatbestände des Steuerrechts der wirtschaftlichen Anknüpfung, so ist für die Besteuerung der eingetretene wirtschaftliche Erfolg von Bedeutung. Diese Wirkung tritt im Bereich der wirtschaftlich anknüpfenden Steuertatbestände ein, gleichgültig ob die zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte zulässig sind oder nicht, beziehungsweise gleichgültig ob und gegebenenfalls aus welchen Gründen sie nichtig sind (VwGH 22.07.2015, 2011/13/0067; *Stoll*, aaO, 276; *Ritz*, aaO, § 23 Tz 12). 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: Der Tatbestand des § 1 UStG knüpft an den Leistungsaustausch an und somit an den wirtschaftlichen Erfolg der zu beurteilenden Handlung. Das wirtschaftliche Ergebnis, nämlich Hingabe der Tickets als Zugangsberechtigung zu den Spielen gegen Entgelt, ist – zumindest bei einem Teil der Käufe (vgl. dazu näher unter Punkt 1.1.3.) eingetreten und besteht bis heute fort. Eine (zivilrechtliche) erfolgreiche

Geltendmachung der Mängel ist bis dato nicht erfolgt, die Forderungen wurden – wie festgestellt – lediglich im Konkursverfahren angemeldet. Eine vollständige Rückzahlung der strittigen Beträge ist sohin – wie aus der Anmeldung hervorgeht – bis dato nicht passiert und ist eine solche – zumal Forderungen im Konkurs nie zu 100% erfüllt werden - ausgeschlossen. Eine nach dem § 23 Abs. 3 BAO gebotene Rückabwicklung ist sohin bis dato nicht eingetreten und infolge Konkurseröffnung auch zu verneinen. Infolge der angezeigten Masseunzulänglichkeit im Konkursverfahren über das Vermögen der Verein reicht die Insolvenzmasse nicht einmal aus, um die Masseforderung zu erfüllen. Zum Schluss der mündlichen Verhandlung ist in der gegenständlichen Beschwerdesache somit davon auszugehen, dass die Konkursforderungen – und somit auch die Erlöse aus den strittigen Ticketverkäufen - nicht einmal mit einer Minimalquote bedient werden können.

Insgesamt ist sohin in diesem Zusammenhang zu konstatieren, dass die vor den jeweiligen Spielen erfolgten Ticketkäufen keine absolute Scheingeschäfte sind; das wirtschaftliche Ergebnis ist dabei – wie zuvor dargelegt - eingetreten, wurde weiter bestehen gelassen und ist eine erfolgreiche Anfechtung unterblieben, weshalb steuerbare Umsätze iSd § 1 UstG 1994 zu bejahen sind.

1.1.5. Conclusio

Aufgrund des Vorgesagten sind sohin nachfolgende Beträge aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen, wobei zur konkreten Berechnung auf die Beilage ./I zu diesem Erkenntnis hingewiesen wird:

- | | |
|--|-------------|
| <p>a. Bemessungsgrundlage 20% Normalsteuersatz</p> <p>Rechnung“: - Euro xxxxx</p> <p>Nachträgliche Manipulationen VIP-Ticketverkauf: - Euro xxxxx</p> | <p>„KB-</p> |
| <p>b. Bemessungsgrundlage 13% ermäßigter Steuersatz</p> <p>Manipulationen „normale“ Tagestickets - Euro xxxxx</p> | |

Der Beschwerde war sohin teilweise stattzugeben.

1.2. 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich nicht vor, schließlich orientierte sich das Bundesfinanzgericht bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen europa- bzw. 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