



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch GLP SteuerberatungsGmbH, Steuerberatungskanzlei, 4050 Traun, Neubauerstr. 26/I, vom 19. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 26. Februar 2010 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2005 bis 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Bw führt einen Gewerbebetrieb. Anlässlich einer Betriebsprüfung wurden von der Bw als "Sponsorzahlungen" bezahlte Beträge nicht als Betriebsausgaben qualifiziert – gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2005 bis 2007 wurde rechtzeitig Berufung eingebracht, die ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Aus dem Akteninhalt ist wesentlich ersichtlich:

Laut Protokoll der Vereinssitzung des X (i.d.F. X) – er bedient die Sportarten Fußball, Leichtathletik, Modellbau, Skilauf, Sportschießen, Stockschießen, Turnen, Wandern, Volleyball – vom 12.1.2005 konnte die Bw nach von ihr 2004 am Vereinsgebäude getätigten Arbeiten "als neuer Sponsor gewonnen" werden. Sie werde in Quartalsraten von insgesamt 10.000,00 € sponsern – "großer Dank an Y (i.d.F. Y)". Folgende Leistungen seien damit verbunden: Aufhängung von drei zur Verfügung gestellten Werbeschildern (5,00 x 1,00 m) gut sichtbar gegenüber Zuschauerbereich des Sportplatzes ("Z" – i.d.F. Z – wird aufgefordert, mit dem Geschäftsführer der Bw zu kontaktieren, da sie vor dem ersten Meisterschaftsspiel

hängen müssen), bei sämtlichen Fußball-Heimspielen werde vor dem Spiel und in der Pause ein zur Verfügung gestellter Werbetext mehrmals von "A" (i.d.F. A) durchgesagt.

Aus dem Protokoll vom 12.1.2006 ist zu entnehmen, dass die Bw 2006 wieder sponsoren möchte (Quartalsraten von insgesamt 24.000,00 €) – zu den Banden und Durchsagen solle das Firmenlogo auf den Spielerdressen getragen werden. Ebenso solle es so rasch als möglich in der Match-Zeitung erscheinen, die damit verbundenen Bedingungen seien unbedingt einzuhalten – "großes Lob an Y".

Laut Protokoll vom 17.1.2007 bleibe die Bw als Sponsor mit der Sponsorsumme von 24.000,00 € erhalten – damit verbunden seien Banden, Werbedurchsagen bei Spielen, Firmenlogo auf den Dressen der Kampfmannschaft, die sie auch zu den Freundschaftsspielen tragen sollen – sämtliche Bedingungen seien unbedingt einzuhalten.

Auf einem Abdruck der Match-Zeitung ist das Logo der Bw auf einem Fußballdress ersichtlich ebenso wie auf einem Foto des Fußballvereins, auf dem sämtliche Spieler die mit dem Logo der Bw versehenen Dresse tragen.

Laut Besprechungsprogramm der Betriebsprüfung spielte der Fußballverein von X im Prüfungszeitraum in der Bezirksliga Nord in der fünfhöchsten (von sieben) Spielklasse. Laut veröffentlichten Spielberichten waren ca. 250 Zuschauer pro Spiel, weshalb der Verein "nicht mehr zu den absolut kleinen" gehöre.

Die Sponsorzahlungen waren entgegen den Vorausschauen laut Protokollen (w.o.a. 2005 10.000,00 €, 2006 und 2007 je 24.000,00 €) 2005 15.000,00 € und 2007 36.000,00 €; 2006 entsprach der Betrag 24.000,00 € (lt. Mitteilung der Bw vom 27.2.2012 waren sie 2005 15.250,00 € und 2007 36.300,00 €.) – Die Zahlungen wurden in dieser Höhe von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben qualifiziert, da ein schriftlicher Sponsorvertrag fehlte.

Aus der Berufung und ergänzenden Ausführungen der Bw geht im Wesentlichen hervor, dass X verpflichtet sei, eine "unwiderrufliche, einklagbare" Werbeleistung zu erbringen, das sei in einem mündlichen Vertrag festgehalten und den Protokollen des Vereins von 05 bis 07 zu entnehmen. Der Geschäftsführer der Bw wollte "einen schriftlichen Vertrag nicht abschließen um keinen vertraglichen Zwängen zu unterliegen. Die gegenseitigen Verpflichtungen sind jedoch mündlich festgelegt und in den Sitzungsprotokollen vermerkt". Dadurch sollten die gegenseitigen Verpflichtungen eindeutig und ausreichend dokumentiert sein.

In einem Schreiben vom 27.2.2012 führte die Bw aus, dass die gegenseitigen Verpflichtungen "auch über einen mündlichen Vertrag und die Protokolle der Vereinsleitungen eindeutig fixiert" seien. Ein schriftlicher Vertrag sei mangels Angehörigenverhältnis nicht Voraussetzung zur Anerkennung als Betriebsausgabe. Der VwGH sehe das Vorliegen einer entgeltlichen Werbeleistung auch ohne konkreten schriftlichen Sponsorvertrag als gegeben, wenn aufgrund

anderer Dokumente von einer Sponsorvereinbarung ausgegangen werden könne (VwGH 28.10.2010, 2007/15/0199). Man habe X deswegen gesponsert, weil in seinem Einzugsgebiet viel gebaut werde, Mitglieder noch jung seien und sie bzw. ihre Familien zukünftige Bauwerber seien. Weiters wurden Ausführungen zu § 12 Abs. 1 Z 5 KStG gemacht.

Mit Mail vom 29.2.2012 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs.1 Z 1 BAO zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen (Spenden), soweit sie nicht nach § 4a des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 8 Abs. 4 Z 1 abzugsfähig sind. – Es braucht darauf nicht näher eingegangen werden, zumal gemäß § 26c Z 16 lit. c KStG 1988 § 12 Abs. 1 Z 5 erstmalig auf Zuwendungen anzuwenden ist, die im Kalenderjahr 2009 getätigten wurden; § 4a EStG 1988 ist gem. § 124b Z 152 EStG 1988 auf Zuwendungen anzuwenden, die ab 2009 getätigten wurden; die berufungsgegenständlichen Zahlungen fanden jedoch im Zeitraum 2005 bis 2007 statt.

Laut Doralt, EStG, Kommentar Band I, § 4 Tz 330 führen Sponsorverträge mit Sportvereinen dann zu Betriebsausgaben, wenn von vornherein die gegenseitigen Verpflichtungen eindeutig festgelegt und die Leistungen des Vereins geeignet sind, Werbewirkung zu entfalten. Ein Leistungsaustausch wird allerdings u.a. dann nicht vorliegen, wenn eine vertragliche Verpflichtung des Gesponserten zu Werbeleistungen fehlt bzw. die Zuwendung auf Ersuchen von Clubmitgliedern geleistet wird (VwGH vom 25.1.1989, 88/13/0073).

Unter Verweis auf das Erkenntnis vom 23.4.1993, 91/17/0145 stellte der VwGH weiters zusammengefasst fest, dass

die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Sponsor und Sportler bzw. Sportverein von vornherein eindeutig fixiert sein müssen;
in Betracht zu ziehen sei, ob auch andere Wirtschaftstreibende unter denselben Voraussetzungen einen gleichartigen Sponsorvertrag geschlossen hätten (Fremdvergleich);
die Leistungen des Sportlers bzw. Sportvereins geeignet sein müssen, Werbewirkung zu entfalten.

Wie sich ganz wesentlich aus dem Akteninhalt ergibt, ist ein schriftlicher Sponsorvertrag nicht abgeschlossen worden, weil der Geschäftsführer der Bw keinen vertraglichen Zwängen

unterliegen wollte – daraus ist zu entnehmen, dass die Bw keine von vornherein eindeutig fixierte Verpflichtung gegenüber X eingehen wollte: Sie wollte zwar Werbung durch X, stellte auch Zahlungen für das jeweilige betreffende Jahr in Aussicht, wollte aber doch insoweit "Herr des Geschehens" sein, als sie – wie sie auch angab – "keinen vertraglichen Zwängen unterliegen wollte", d.h. offenkundig sich so viel Spielraum schaffen wollte, um rechtzeitig reagieren zu können, wenn in ihrem Bereich Änderungen eintraten (ihr etwa die Zahlungen zu teuer erscheinen sollten für das dafür lukrierte Interesse der potentiellen Kunden).

Dass von vornherein eindeutig fixierte Verpflichtungen nicht vorlagen ergibt sich auch daraus, dass laut Protokoll gewisse Beträge gezahlt werden sollten, diese realiter 2005 und 2007 aber dann sogar höher waren.

Wenn die Bw behauptet, dass bloß ein schriftlicher Vertrag nicht abgeschlossen worden sei, ein mündlicher jedoch sehr wohl, so ist dies im Licht der obigen Ausführungen nicht glaubwürdig, da wesentliches Element der Handlungsweise der Bw war, keine vertraglichen Zwänge einzugehen – was sie bei Abschluss eines mündlichen Vertrags aber doch hätte tun müssen. Einzig die Beweisbarkeit des Vorliegens eines Vertrags ist beim schriftlichen Vertrag gegenüber dem mündlichen Vertrag besser gegeben – dass mündliche Verträge jedoch "keine Verträge" seien, wie die Bw offenkundig glaubt, ist nicht zutreffend.

Dass aufgrund der Einstellung der Bw, sich keinen vertraglichen Zwängen zu unterwerfen, auch ihre Haltung gegenüber den von X erwarteten Leistungen nicht den Leistungen eines Vertragspartners entsprach, ergibt sich aus der legeren Umschreibung der Verpflichtung von X der Bw gegenüber: Im Protokoll 2005 ist etwa vermerkt, dass vor dem Spiel und in der Pause ein zur Verfügung gestellter Werbetext mehrmals von A durchgesagt werde – es ist nicht fixiert, wie oft die Durchsagen sein sollen noch ist fixiert, wo genau die Werbeschilder aufgehängt werden – was unter "gut sichtbar" zu verstehen ist, überlässt die Bw offenkundig X.

Es ist bei Betrachtung dieser Sachverhaltselemente eindeutig, dass eine vertragliche Verpflichtung zwischen Bw und X hinsichtlich Sponsorzahlungen und von X dafür zu erbringenden Leistungen nicht vorliegt. Es ist das Verhältnis zwischen beiden wohl eher als good will von beiden Seiten zu beurteilen, sich gegenseitig zu unterstützen (einerseits mit Geldleistungen, andererseits mit Werbeleistungen) – dies soweit es möglich ist im verlässlichen Rahmen (siehe Protokolle "... sämtliche Bedingungen sind unbedingt einzuhalten ..."), jedoch mit so viel Freiraum für beide, dass vertragliche Bindungen nicht bewirkt werden, wie etwa exakte Abklärung des Beginns und Ende der Leistungen, der Umschreibung der Leistungen, der Höhe der Zahlungen.

Es kann der Bw in der Folge nicht in ihrer Meinung gefolgt werden, wonach X sich verpflichtet habe, eine "unwiderrufliche, einklagbare Werbeleistung" zu erbringen.

Es ist in der Folge unter Verweis auf das o.a. Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1993, 91/17/0145 festzuhalten, dass schon eines der kumulativ vorzuliegenden Merkmale, und zwar hier das Erfordernis der von vornherein vorliegenden eindeutigen Fixierung der gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Sportverein und Sponsor nicht gegeben ist, weshalb aufgrund des angeführten erforderlichen kumulativen Vorliegens aller Merkmale auf die anderen nicht mehr einzugehen ist.

Die Ansicht der entscheidenden Behörde entspricht auch dem o.a. Erkenntnis des VwGH vom 25.1.1989, 88/13/0073, wonach ein Leistungsaustausch insbesondere dann nicht vorliegt, wenn eine vertragliche Verpflichtung des Gesponserten zu Werbeleistungen fehlt, die Zuwendung auf Ersuchen von Clubmitgliedern geleistet wird u.ä.: Auch aus diesem Erkenntnis geht hervor, dass das Vorliegen bzw. der Mangel eines aufgezählten Sachverhaltselements zur Nichtanerkennung von Zahlungen als Sponsorleistungen führt – im berufungsgegenständlichen Fall ist jedoch neben dem Nichtvorliegen einer vertraglichen Verpflichtung von X zu Werbeleistungen bei Beachtung des Sachverhalts davon auszugehen, dass die Zahlungen durch die Bw auf Ersuchen eines Clubmitglieds geleistet wurden: In den Protokollen 2005 und 2006 wird Y Lob und Dank ausgesprochen in Zusammenhang mit den zu erwartenden Zahlungen durch die Bw, weshalb eindeutig davon auszugehen ist, dass Y in gutem Kontakt zur Bw stand und sie gewinnen konnte, die Zahlungen an X zu leisten – dass X sich im Gegenzug dazu revanchierte mit Werbeleistungen ist offenkundig, doch ist – w.o.a. – eine vertragliche Verpflichtung X's gegenüber der Bw nicht zu erkennen.

Es ist in diesem Zusammenhang auf das von der Bw zitierte VwGH-Judikat 28.10.2010, 2007/15/0199 einzugehen, und festzustellen, dass eben das vom VwGH geforderte Vorliegen anderer Dokumente (zur Anerkennung einer Sponsorvereinbarung bei Fehlen eines schriftlichen Vertrags) im berufungsgegenständlichen Fall nicht gegeben ist, da die oben behandelten Vereinssitzungsprotokolle w.o.a. gegenseitige vertragliche Bindungen nicht erkennen lassen, also das Vorliegen entgeltlicher Werbeleistungen nicht gesehen werden kann: zum einen aufgrund fehlender Unterlagen (die einen schriftlichen Vertrag insoweit ersetzt hätten, als das Vorliegen wesentlicher Inhaltsbestandteile eines Vertrages bewiesen worden wäre), zum anderen aufgrund der Aussage lt. Berufung, wonach der Geschäftsführer der Bw keinen vertraglichen Zwängen unterliegen wollte und deswegen keinen schriftlichen Vertrag abschloss – was jedoch (w.o.a.) i.d.F. den Abschluss eines mündlichen Vertrags (der ja auch vertragliche Bindungswirkung erzeugt hätte) ausschließt. Es braucht i.d.F. nicht mehr auf die Äußerungen ad "schriftlicher Vertrag/Angehörigenverhältnis" eingegangen werden. Es sind in der Folge die von der Bw geleisteten Zahlungen nicht als Betriebsausgaben zu qualifizieren, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 27. März 2012