

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Stb , über die Beschwerde vom 13.1.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 16.12.2010 betreffend Umsatzsteuer 2009 und vom 14.12.2010 betreffend Haftungsbescheid KEST 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### **Bisheriges verwaltungsbehördliches und verwaltungsgerichtliches Verfahren**

Am 16.12.2010 wurde nach einer Außenprüfung bei der Bf (in der Folge: Bf) im wiederaufgenommenen Verfahren ein **Umsatzsteuerbescheid 2009** und am 14.12.2010 ein Haftungsbescheid (KESt) für 2009 erlassen. In beiden Bescheiden wurde im Detail auf den BP-Bericht bzw. die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Neben anderen Punkten wurde in Tz 1 des BP-Berichtes die nunmehr streitgegenständliche Feststellung dargestellt. Demnach hätte die Bf mit Eingangsrechnung vom 1.12.2009 ein Zeitmessgerät (Anm. des Richters: für die Zeitnehmung bei sportlichen Wettkämpfen) angeschafft, aktiviert, auf drei Jahre gewinnmindernd abgeschrieben und aus dieser Anschaffung den Vorsteuerabzug vorgenommen. Im Rahmen der Prüfung hätte der Gesellschafter-Geschäftsführer angegeben, dass dieses Zeitmessgerät für einen Sportverein, bei dem er selbst in der Vergangenheit Funktionär gewesen sei, erworben worden wäre und diesem auch zugewendet worden sei.

Aus den weiteren rechtlichen Ausführungen des Prüfers kann geschlossen werden (auch wenn dies aus den Ausführungen des Berichtes nicht dezidiert hervorgeht), dass diese Zuwendung nach Ansicht der Bf als Sponsoring-Sachleistung zu Werbezwecken erfolgt sei.

In rechtlicher Hinsicht wird dazu im BP-Bericht ausgeführt, dass freiwillige Zuwendungen, die auf privaten Beweggründen beruhen, auch dann nicht Betriebsausgaben seien, wenn diese auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen würden. Sponsorzahlungen würden nur dann Betriebsausgaben darstellen, wenn diese als angemessene Gegenleistung für eine vom Gesponserten übernommene Verpflichtung angesehen werden könnten, diese nahezu ausschließlich aus betrieblichen Gründen erfolgen würden und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Leistungsaustausch vorliege (Sponsoring gegen angemessene, gleichwertige Werbeleistung). Überdies müssten nach der VwGH Rechtsprechung die gegenseitigen Verpflichtungen von vorneherein eindeutig und fremdüblich fixiert sein. Andere Wirtschaftstreibende hätten unter den gegebenen Bedingungen keine gleichartigen Werbeaufwendungen getätigt. Diese würden vielmehr in der Ausübung des vom Sportverein betriebenen Sports durch den Gesellschafter-Geschäftsführer sowie in dessen ehemaliger Funktionärstätigkeit in diesem Verein und somit in privaten Motiven ihre Ursache haben. Überdies mangle es an der eindeutigen Fixierung der gegenseitigen Leistungen im Vorhinein. An dieser privaten Veranlassung der Anschaffung des Gerätes ändere auch nichts, dass an dem Gerät ein Werbeschild der Bf angebracht sei und in der Jahresrückblick-Broschüre vermerkt sei, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Verein beim Kauf des Gerätes „kräftig unter die Arme gegriffen hätte“. Im Fremdvergleich sei der Aufwand iHv € 4.000,00 gegenüber dem zu erzielenden Werbeeffect auch deshalb zu gering, da bei den Rennen des Vereins nur wenige Zuseher anwesend seien. Überdies seien in den Jahren 2008 und 2009 noch zusätzliche Sponsorleistungen an den Verein im Wert von € 3.465,00 als Betriebsausgaben anerkannt worden. Aus den angeführten Gründen sei die Absetzung für Abnutzung und der VSt-Abzug nicht zulässig. Im Ausmaß von € 4.000,- liege auch eine verdeckte Ausschüttung durch die Übernahme der Kosten des Gesellschafter-Geschäftsführers vor.

In dem ebenfalls bekämpften Haftungsbescheid vom 14.12.2010 wird aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG an den Gesellschafter-Geschäftsführer die Bf als die zum Abzug Verpflichtete zur Haftung für die KEST iHv € 1.000,00 herangezogen. Da Tatsachen, die dem BP-Bericht zu entnehmen seien, neu hervorgekommen seien, und die Selbstberechnung der Abgabe der Bf obliegen würde, erfolge die bescheidmäßige Geltendmachung gegenüber der Bf.

In zwei im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung aufliegenden Zeitungsartikeln (Gemeindezeitung und Jahresrückblick des Sportvereins) wird zu der geschilderten Anschaffung angeführt, dass diese Anschaffung durch einen beträchtlichen Sponsorbeitrag der Bf ermöglicht worden sei. Als Sponsor wird der Gesellschafter – Geschäftsführer der Bf angeführt. Die Bf wird jeweils in einem Klammerausdruck genannt.

In der gegen die angeführten Bescheide eingebrachten **Berufung**, die nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, führt die Bf zu den einzelnen Kritikpunkten im BP-Bericht aus:

Zum Vorwurf der fehlenden schriftlichen Fixierung des Vertragsinhaltes: Grundsätzlich würden auch mündliche Verträge wirksam sein, wenn die wesentlichen Inhalte deutlich

fixiert seien und der Abschluss des Vertrages sowie dessen Durchführung bewiesen werden könnten. Aufgrund des äußerst simplen Vertragsinhaltes („Zeitmessgerät gegen dauerhafte Anbringung eines Werbeschildes am Gerät“) sei auf eine schriftliche Vereinbarung verzichtet worden. Hätte man regelmäßige Sponsorleistungen vereinbart gehabt, wäre die Forderung nach einer schriftlichen Vereinbarung gerechtfertigt.

Zum Vorwurf der eigenen Sportausübung und der früheren Funktionärstätigkeit für den Verein: Private Präferenzen würden bei einem Sponsoring immer eine Rolle spielen und dem Gesetz sei nicht zu entnehmen, dass diese alleine schon hinderlich für die Abzugsfähigkeit seien. Entscheidend sei alleine, ob die erfolgte Zahlung im Hinblick auf die lukrierte Werbewirkung verhältnismäßig erscheint. Aufgrund der Popularität der ausgeübten Sportart komme jeder Sponsorleistung eine große Breitenwirkung zu. Überdies werde das Gerät auch von anderen Organisationen genutzt.

Zum Vorwurf der fehlenden Fremdüblichkeit: Auch ein anderer Transportunternehmer, der durchschnittlich Transportaufträge im Wert von € 2.000,00 ausführt, hätte einem lokalen Sportverein mit der einmaligen Zahlung von 4.000,00 gesponsert, um dafür bei jedem Rennen per Werbetafel auf der Zeitnehmung aufzuscheinen

In der **Stellungnahme vom 21.1.2011 zur Beschwerde** hält der Prüfer fest, dass selbst bei Gewährung des Vorsteuerabzuges in der folgenden unentgeltlichen Überlassung des Gerätes an den Verein eine Entnahme iSd § 3 Abs. 2 UStG 1994 vorliege.

Weiters hebt der Prüfer die fehlende Fremdüblichkeit der angeblichen mündlichen Vereinbarung hervor. So sei etwa die Vereinbarung „dauerhafte Anbringung“ derart ungewiss, dass ein fremder Dritter dies nie so vereinbart hätte. Auch die Angemessenheit könne nur überprüft werden, wenn die Dauer der Verpflichtungen des Gesponserten bekannt sei. Überdies hätte ein fremder Dritter vereinbart, wo die Werbung sichtbar anzubringen sei, evtl. wäre ein weiteres Werbetransparent oder zumindest Werbedurchsagen vereinbart worden. Das Firmenpickerl sei überdies selbst für Zuseher kaum erkennbar gewesen.

In der Gegenäußerung vom 25.1.2011 zur Stellungnahme des Prüfers führt die Bf neben der Wiederholung des bereits Vorgebrachten aus, dass das Gerät dem Verein nicht geschenkt sondern „überlassen“ worden wäre und nicht der Verein sondern die Bf das Gerät anderen Organisationen überlasse

Mit dem Vorlagebericht vom 13.4.2011 wurde die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 und gegen den Haftungsbescheid-KESt 2009 dem damaligen UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Nach einer seitens des BFG erfolgten telefonischen Kontaktaufnahme mit dem aktuellen steuerlichen Vertreter der Bf (in der Folge Stb 1) wurde dem BFG eine seitens der Bf dem früheren steuerlichen Vertreter (in der Folge Stb 2) für das gegenständliche Rechtsmittelverfahren erteilte Spezialvollmacht vorgelegt.

Mit Mail vom 12.7.2017 übermittelte der Richter dem Stb 2 eine Darstellung des bisherigen Parteilenvorbringens mit seinen rechtlichen Anmerkungen mit dem Ersuchen um Stellungnahme und dem Hinweis, dass aus verwaltungsökonomischen Überlegungen eine Zurücknahme der Beschwerde angedacht werden möge. Hingewiesen wurde dabei insbesondere (unter Verweis auf VwGH 1.9.2015, 2012/15/0096) auf die - für die Anerkennung einer fremdüblich vereinbarten Werbeleistung –erforderlichen Mindestvereinbarungen (wie sieht die Gegenleistung des Vereines aus ? Gibt es Werbedurchsagen ? In welcher Größe ist wo ein Werbeschild des Sponsors anzubringen? Wird das Gerät geschenkt oder leihweise überlassen ? Darf das Gerät weitervermietet werden, wenn ja unter welchen Bedingungen ? Was ist im Fall einer Beschädigung des Gerätes?), die weder schriftlich noch mündlich vorliegen würden. Tatsächlich sei als Gegenleistung lediglich eine kleine Werbetafel am Gerät angebracht. Umsatzsteuerlich könne der Vorsteuerabzug nur anerkannt werden, wenn die Bf das Gerät zur fremdüblichen unternehmerischen Einnahmenerzielung nutze, wenn somit die Weitergabe einen anzuerkennenden fremdüblichen Leistungsaustausch darstelle. Wenn die Weitergabe keinen fremdüblichen Leistungsaustausch darstelle, sei das Gerät nicht für das Unternehmen (zur fremdüblichen Einnahmenerzielung) angeschafft worden und es stehe kein Vorsteuerabzug zu. Nach der Aktenlage tendiere der Richter eher zu diesem Ergebnis. Aber selbst wenn ein fremdüblicher Leistungsaustausch vorliege, sei für die Bf nichts gewonnen. Dann wäre die Weitergabe des Gerätes (Leistung der Bf) gegen Erhalt der Werbeleistung (Leistung des Vereines) als Tausch umsatzsteuerpflichtig und die abziehbare Vorsteuer würde der abzuführenden Umsatzsteuer entsprechen, was letztlich zum selben Ergebnis wie im USt-Bescheid führen würde.

Am 30.8.2017 wurde seitens des Stb 2 telefonisch mitgeteilt, dass keine Stellungnahme erfolgen werde, man die Beschwerde als aussichtslos betrachte, aber eine Zurücknahme nicht erfolgen könne. Hinsichtlich der Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung müsse noch mit der Bf gesprochen werden. Mit Schreiben des Stb 2 vom 30.8.2017 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

## **Sachverhalt**

Nach den letztlich nicht widerlegten Feststellungen der Betriebsprüfung, dem oben dargestellten Akteninhalt, der nicht erfolgten Stellungnahme zum Schreiben des BFG und auch nach den eigenen Ausführungen der Bf ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Bf hat am 1.12.2009 ein Zeitmessgerät für die Zeitnehmung bei sportlichen Wettkämpfen angeschafft und dieses dann einem Sportverein „überlassen“, bei dem der Gesellschafter –Geschäftsführer der Bf früher selbst Funktionär gewesen ist. Das Gericht geht aufgrund der Rechnungslegung an die Bf davon aus, dass der Bf die Anschaffung des Gerätes zugerechnet werden kann. Nach der Aktenlage und den nicht vorhandenen schriftlichen oder nachweisbaren mündlichen Vereinbarungen ist aber nicht einmal dies gesichert. In zwei im Akt aufliegenden Zeitungsartikeln wird der Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich (unter Anmerkung der Bf unter Klammern)

als Sponsor bezeichnet. Dabei wird in den Zeitungsbeiträgen wörtlich festgehalten, dass es „durch einen beträchtlichen Sponsorbeitrag möglich gewesen sei, eine Zeitnehmung zu erwerben bzw., dass dem Verein beim Kauf der neuesten Funkzeitnehmung seitens des Sponsors kräftig unter die Arme gegriffen worden sei. In der Beschwerde selbst führt die Bf missverständlich aus, dass die einmalige Zahlung eines Sponsorbeitrages iHv € 4.000 nicht fremdunüblich sei. Mangels eines schriftlichen Vertrages und mangels sonstiger Aufzeichnungen und der widersprüchlichen Aussagen der Bf dazu, kann nicht festgestellt werden, wie die Details der Überlassung des Zeitmessgerätes vereinbart wurden bzw. ob es dazu überhaupt eine Vereinbarung gab. Nach den Ausführungen in den Schriftsätzen der Bf gab es nur eine mündliche Vereinbarung „Zeitmessgerät gegen dauerhafte Anbringung eines Werbeschildes am Gerät“. Es wurde demnach nicht einmal mündlich vereinbart und ist deshalb auch heute nicht mehr feststellbar, ob das Gerät in die Verfügungsmacht des Vereins übertragen wurde oder diesem nur leihweise überlassen wurde. Es ist aufgrund der Zeitungsartikel nicht einmal auszuschließen, dass das Gerät überhaupt vom Verein gekauft wurde und seitens der Bf lediglich die Kosten dafür ersetzt wurden. Letztes ist aber auch nicht nachweisbar, sodass im Ergebnis davon ausgegangen werden muss, dass das Gerät seitens der Bf angeschafft und in weiterer Folge dem Verein in einer nicht mehr feststellbaren zivilrechtlichen Vereinbarung „überlassen“ wurde.

Ebenso fehlen verbindliche nachvollziehbare Vereinbarungen über die tatsächliche Dauer der Überlassung („dauerhaft“), über die Möglichkeit einer (seitens der Bf eingewendeten) Weitergabe an andere Vereine, die tatsächliche Nutzung, die Gefahrtragung bei Beschädigung oder Verlust, über die Gegenleistung des Vereines (Häufigkeit des Einsatzes, Größe und Sichtbarkeit des Werbeschildes, Werbedurchsagen, Werbebanner, Werbewirksamkeit,...) Als tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist lediglich die Nennung des Gesellschafter-Geschäftsführers und der Bf in Klammern in den genannten Zeitungen sowie die Anbringung eines Werbeschildes am Gerät feststellbar. Bei den beiden im Akt aufliegenden Fotos zu den Zeitungsberichten ist dieses Werbeschild nicht einmal erkennbar. Es steht auch nicht fest, ob dieses Schild überhaupt werbewirksam von den Zusehern wahrgenommen werden konnte.

Hinsichtlich des Naheverhältnisses des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf zu dem Verein, dem das Gerät überlassen wurde ist festzustellen, dass seitens der Bf den dazu im BP-Bericht festgehaltenen Ausführungen der Betriebsprüfung (Ausübung der Sportart, ehemalige Funktionärstätigkeit im Verein) in der Beschwerde gar nicht widersprochen wurde. Die Bf hielt dazu lediglich fest, dass private Präferenzen bei einem Sponsoring immer eine Rolle spielen würden, entscheidend sei alleine, ob die erfolgte Zahlung im Hinblick auf die lukrierte Werbewirkung verhältnismäßig erscheine.

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass ein fremder Unternehmer, der ein Gerät aus unternehmerischen Überlegungen für sein Unternehmen anschafft, nicht so vorgegangen wäre. Er hätte die Details seiner eigenen aber insbesondere auch der ausbedungenen Gegenleistungen zumindest mündlich vereinbart und eventuell zusätzlich in Protokollen, Aktenvermerken oder dergleichen dokumentiert. In wirtschaftlicher Betrachtung muss man

somit nach dem äußeren Erscheinungsbild der erfolgten „Überlassung“ zu dem Ergebnis kommen, dass die Bf das Gerät nicht angeschafft hat, um dieses dann tatsächlich in einem wirtschaftlich anzuerkennenden Leistungsaustausch jemand anderen zu Werbezwecken zu überlassen. Vielmehr wurde das Gerät angeschafft, um es im Rahmen nicht fremdüblicher und auch im geforderten Ausmaß gar nicht mehr feststellbarer Vereinbarungen einem Verein zu überlassen, zu dem der Gesellschafter-Geschäftsführer in einem Naheverhältnis steht. Aufgrund der aufliegenden Zeitungsartikeln und der gewählten Vorgangsweise ist auch davon auszugehen, dass die Überlassung des Gerätes –neben einer untergeordneten und geringen Werbewirksamkeit für die Bf- vor allem zur Förderung der Interessen des dem Gesellschafter-Geschäftsführers nahestehenden Vereines und zur Förderung des gesellschaftlichen Ansehens des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgte.

Ohne die Nahebeziehung des Gesellschafter-Geschäftsführers zum Verein wäre die Überlassung des Gerätes durch die Bf an den Verein nicht in dieser fremdunüblichen und wenig werbewirksamen Form erfolgt. Da der 100% Gesellschafter als Geschäftsführer der Bf auch deren gesetzlicher Vertreter ist, ist die sich aus der oben dargestellten fremdunüblichen Vorgangsweise geschlossene Vorteilsgewährungsabsicht des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf zuzurechnen.

## **Rechtliche Erwägungen**

### **A.) Zum KEST-Haftungsbescheid 2009**

Nach Ansicht der Bf führe aus den oben angeführten Gründen die Anschaffung des Zeitmessgerätes zu Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Seitens der Bf wird lediglich das grundsätzliche Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung (vA) an den Gesellschafter-Geschäftsführer bestritten, nicht aber die weiteren Konsequenzen im Falle des Vorliegens einer vA, wie etwa die Geltendmachung der Haftung gegenüber der Bf. Strittig ist somit lediglich, ob die Anschaffung des Gerätes zu betrieblich veranlassten Betriebsausgaben oder zu einer vA an den Gesellschafter-Geschäftsführer führt.

Betriebsausgaben sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Im Zusammenhang mit Sponsorleistungen eines Unternehmers gibt es bereits mehrere Aussagen des VwGH zur Frage, unter welchen Voraussetzungen Betriebsausgaben vorliegen.

VwGH 24.9.2007, 2005/15/0103: Im Erkenntnis vom 23. April 1993, 91/17/0145, hat der Verwaltungsgerichtshof (unter Hinweis auf Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch<sup>2</sup>, 462 f, Tz 35 zu § 20 EStG 1972) zum Sponsorvertrag ausgeführt, bei einem solchen verpflichte sich ein Unternehmen (Sponsor) zu finanziellen Zuwendungen etwa an einen Sportler oder Sportverein, während diese dafür die Verpflichtung übernehmen, für den Sponsor als Werbeträger aufzutreten. Ein Ineinanderfließen betrieblicher Erwägungen (Werbewirkung) und privater Motive (Unterstützung des Sportlers etc. aus Sportbegeisterung) und damit von betrieblicher und privater Sphäre sei bei derartigen Zuwendungen im besonderem Maße möglich.

Die Abgabenbehörde habe bei Sponsorverträgen daher zu prüfen, ob diesen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ein Leistungsaustausch zugrunde liege. Erbringe der Gesponserte echte und wirkungsfähige Werbeleistungen, dann könnten die Aufwendungen des Sponsors **insoweit** als Betriebsausgaben anerkannt werden, als sie angemessen seien.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Jänner 1989, 88/13/0073, zu Sponsorzahlungen im Sportbereich zum Ausdruck gebracht hat, müssten, um Zuwendungen eines Sponsors als betrieblich veranlasste Aufwendungen ansehen zu können, **die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Sponsor und Sportler bzw Sportverein von vornherein eindeutig fixiert sein. Außerdem müssen die Leistungen des Sportlers bzw Sportvereins geeignet sein, Werbewirkung zu entfalten. Nur wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Leistungsaustausch vorliegt, kann die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen angenommen werden. Dabei wird insb in Betracht gezogen werden müssen, ob auch andere Wirtschaftstreibende unter denselben Voraussetzungen einen gleichartigen Sponsorvertrag geschlossen hätten.**

VwGH 25.1.1989, 88/13/0073: Für Zuwendungen eines Sponsors an Sportvereine sind oft sowohl betriebliche Erwägungen im Hinblick auf die Werbewirkung als auch private Motive (Unterstützung des Sportvereins aus Sportbegeisterung oder infolge persönlicher Beziehung zu Mitgliedern des Sportvereins) maßgeblich. Um solche Zuwendungen als betrieblich veranlasst ansehen zu können, müssen schon von vornherein die gegenseitigen Verpflichtungen **eindeutig fixiert** sein. Außerdem müssen die Leistungen des Vereines **geeignet sein, Werbewirkung zu entfalten**. Nur wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein **Leistungsaustausch** vorliegt, kann eine betriebliche Veranlassung der Zuwendungen angenommen werden. Dabei wird insbesondere in Betracht gezogen werden müssen, ob **auch andere Wirtschaftstreibende** unter denselben Voraussetzungen einen gleichartigen Sponsorvertrag abgeschlossen hätten. Tragen die Leistungen nach dem Gesamtbild der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse **überwiegend die Merkmale von Unterstützungen** im Interesse des Empfängers, so sind die Leistungen als freiwillige Zuwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig. **Nur wenn die Merkmale einer auf wirtschaftlicher Basis abgeschlossenen Vereinbarung überwiegen**, können die Aufwendungen des Sponsors **insoweit** als Betriebsausgaben anerkannt werden, als sie angemessen sind (siehe Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, III B, § 20 Tz 6, Seite 34/2; Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, § 20 Tz 35).

Nach VwGH 19.5.1992, 92/14/0032, ist für die Frage, ob auch andere Wirtschaftstreibende derartige Vereinbarungen geschlossen hätten, insbesondere auch auf die vereinbarten Leistungen des Gesponserten für den Sponsor abzustellen.

VwGH 1.9.2015, 2012/15/0096 : Nur mit dem Argument, dass die ursprüngliche Vereinbarung nicht schriftlich getroffen wurde kann aufgrund der grundsätzlich geltenden

Formfreiheit von Verträgen eine Anerkennung als Betriebsausgabe nicht verweigert werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Jänner 1989, 88/13/0073, zu Sponsorzahlungen im Sportbereich zum Ausdruck gebracht hat, müssen, um Zuwendungen eines Sponsors als betrieblich veranlasste Aufwendungen ansehen zu können, die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Sponsor und Sportler bzw. Sportverein von vornherein eindeutig fixiert sein. (Anmerkung des Richters: Hier war exakt und einklagbar vereinbart, dass Werbeschilder in einer bestimmten Größe, gut sichtbar gegenüber dem Zuschauerbereich platziert werden müssen. Zudem waren mehrmals Werbedurchsagen während der Veranstaltung vereinbart, Nennung auf der Homepage, Schriftzug auf den Dressen, mehrmalige Erwähnung in der Vereinszeitung).

Außerdem müssen die Leistungen des Sportlers bzw. Sportvereins geeignet sein, Werbewirkung zu entfalten. Nur wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Leistungsaustausch vorliegt, kann die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen angenommen werden. Dabei wird insbesondere in Betracht gezogen werden müssen, ob auch andere Wirtschaftstreibende unter denselben Voraussetzungen einen gleichartigen Sponsorvertrag geschlossen hätten.

.....

Dass zwischen der Beschwerdeführerin und dem Verein kein schriftlicher Sponsorvertrag bestand, ist angesichts der im österreichischen Recht grundsätzlich herrschenden Formfreiheit von Verträgen ohne jede Bedeutung. Die Beschwerdeführerin hat im Berufungsverfahren mehrfach auf das Vorliegen eines mündlichen Sponsorvertrages hingewiesen, der in den Protokollen zur Sitzung der Vereinsleitung auch konkret angesprochen wird. Es trifft auch nicht zu, dass die vom Verein zu erbringenden Werbeleistungen in den Protokollen über die Sitzungen der Vereinsleitung, in denen über die Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin berichtet wird, nur "leger" umschrieben sind. Im Jahr 2005 hat sich der Verein zur Banden- und Plakatwerbung (drei Werbeschilder Größe fünf Meter mal ein Meter gut sichtbar gegenüber den Zuschauerbereichen angebracht), die vor dem ersten Meisterschaftsspiel hängen musste, und zur Durchsage eines Werbetextes der Beschwerdeführerin vor und während eines jeden Spiels verpflichtet. Im Jahr 2006 kam das Firmenlogo der Beschwerdeführerin auf den Spielerdressen und in der Matchzeitung hinzu. Im Jahr 2007 hat sich der Verein weiters dazu verpflichtet, dass die Kampfmannschaft auch alle Freundschaftsspiele mit den Sponsordressen spielen muss. Korrespondierend dazu haben sich auch die Sponsorzahlungen der Beschwerdeführerin sukzessive erhöht. Im Hinblick darauf scheinen die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Beschwerdeführerin und Verein hinreichend eindeutig und auch im Vorhinein fixiert, zumal die darüber berichtenden Protokolle zu den Vereinsleitungssitzungen vom 12. Jänner 2005, 12. Jänner 2006 und 17. Jänner 2007 datieren. Es steht dem Betriebsausgabenabzug auch nicht entgegen, dass eine (auf einen marktüblichen Leistungsaustausch ausgerichtete) Vereinbarung auf die Initiative eines Vertragsteiles (bzw. hier eines Vereinsmitglieds) zurückzuführen ist.



Nach diesen VwGH-Erkenntnissen müssen somit für die Anerkennung einer Sponsorleistung als Betriebsausgabe folgende Kriterien erfüllt sein:

1. Die gegenseitigen Verpflichtungen zwischen Sponsor und Sportler bzw. Sportverein müssen von vornherein **eindeutig fixiert** sein. Dies setzt zumindest eine eindeutige mündliche Vereinbarung, deren Inhalt durch Protokolle, Aktenvermerke und dergleichen belegt werden kann, voraus. Eine derartige Vereinbarung liegt hier keinesfalls vor. Es lässt sich nicht einmal feststellen, in welcher zivilrechtlichen Form das Gerät „überlassen“ wurde (Eigentumsübertragung, Leihe, ..). Typische Vertragsbestandteile (darf das Gerät weiter gegeben werden, Gefahrtragung, Dauer ..) oder die konkreten Verpflichtungen zur Gegenleistung des Vereines (Größe des Werbeschildes, Stelle zur Anbringung des Schildes, Ort der Aufstellung des Gerätes und somit die Möglichkeit einer Sichtbarkeit des Schildes für die Zuseher, zusätzliche Werbedurchsagen oder Werbebanner,...) waren selbst nach Aussagen der Bf gar nicht vereinbart.

2. Außerdem müssen die Leistungen des Sportlers bzw. Sportvereins geeignet sein, Werbewirkung zu entfalten. Wie unter erstens ausgeführt wurde, gibt es dazu keine Vereinbarung und über die konkrete Werbewirksamkeit im tatsächlichen Geschehen keine ausreichende Darstellung des Bf. Es wurde nicht dargetan, wie oft das Gerät im Einsatz war, ob dieses sichtbar platziert war oder wie viele Zuseher oder Sportler dieses überhaupt sehen konnten.

3. Nur wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Leistungsaustausch vorliegt, kann die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen angenommen werden. Dabei wird insbesondere in Betracht gezogen werden müssen, ob auch andere Wirtschaftstreibende unter denselben Voraussetzungen einen gleichartigen Sponsorvertrag geschlossen hätten. Insofern muss für die gegenständliche Sachlage festgehalten werden, dass es wohl fremdüblich gewesen wäre, die Werbeleistung mehr zu konkretisieren. Es wäre wohl zumindest vereinbart worden, in welcher Größe die Werbetafel anzufertigen wäre, wo diese anzubringen wäre, für wen diese sichtbar sein müsste, wie oft und zu welchen Anlässen die Zeitnehmung zum Einsatz kommen wird, auf welche Dauer die Vereinbarung gilt, ob das Gerät auch ggfs zur Einnahmenserzielung für den Verein bzw das Unternehmen oder auch nur als Werbemittel auch von anderen Vereinen genutzt werden darf/soll. Überdies hätten sich fremdüblich mit wirtschaftlichem Kalkül handelnde Unternehmer ausbedungen, dass durch mehrmalige Durchsagen bei den Sportveranstaltungen darauf hingewiesen wird, dass die Zeitnehmung für den laufenden Bewerb von der Firma xy zur Verfügung gestellt wird. Vor allem aber hätte ein Unternehmer ohne Nahebeziehung zum gesponserten Verein schriftliche oder zumindest mündliche Vereinbarungen getroffen, deren Inhalt zu Beweis Zwecken in Protokollen oder dergleichen ihren Niederschlag gefunden hätten.

Da im Ergebnis zumindest die Punkte 1.) und 3.) nicht erfüllt sind, liegt keine Betriebsausgabe vor.

§ 8 Abs. 2 erster Teilstrich KStG 1988 bestimmt, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Belang ist, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird.

Dazu führte der VwGH beispielhaft aus: VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315: **Verdeckte Ausschüttungen** sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167). Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten.

Ganz allgemein ergibt sich bei gegebenem Zusammenhang aus der Judikatur des VwGH, dass eine vA unter folgenden Voraussetzungen angenommen werden muss:

1. Es liegt eine Vorteilsgewährung außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung an einen Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person vor. Diese Voraussetzung ist aus den im dargestellten Sachverhalt, welcher dieser Entscheidung zugrunde liegt, angeführten Gründen vor. Die private Mitveranlassung wurde selbst seitens der Bf nicht in Abrede gestellt. Es ist davon auszugehen, dass das Gerät angeschafft wurde, um es dem Sportverein, dem der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf aufgrund seiner sportlichen Betätigung, gesellschaftlichen Kontakte und seiner früheren Funktionärstätigkeit verbunden ist, zu überlassen.
2. Durch die Aufwendungen in (un)mittelbarem Interesse des Gesellschafters kommt es zu einer Vermögensminderung bei der Gesellschaft. Diese Vermögensminderung ist zweifelsfrei durch den Abfluss des Kaufpreises und Überlassung des Gerätes, ohne dass diesem eine in fremdüblicher Weise vereinbarte Gegenleistung gegenüberstand, eingetreten.
3. Die getätigten Aufwendungen waren rein gesellschaftsrechtlich veranlasst. Unter nicht nahestehenden Personen wären die Einzelheiten der Überlassung (siehe oben) konkret und eindeutig fixiert worden. Für ein Gerät im Wert von € 4.000,00 wären die Gegenleistungen und deren Werbewirksamkeit vertraglich abgesichert worden. Dabei bewirkt alleine das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung noch nicht das Vorliegen einer vA. Wenn aber aufgrund der widersprüchlichen Angaben der Bf nicht einmal feststeht, in welchem rechtlichen Rahmen das Gerät überlassen wurde (zunächst wurde ausgeführt, es sei „überlassen“ worden; später hieß es, es sei bei der Bf verblieben und von dort aus zum Einsatz gelangt) und in welcher Form das Gerät konkret werbewirksam zum

Einsatz kommen soll bzw. welche begleitenden Werbemaßnahmen stattfinden sollen, muss festgehalten werden, dass einem völlig fremden Verein ohne jede Nahebeziehung zum Gesellschafter-Geschäftsführer ein derartiges Gerät keinesfalls unter den gleichen Bedingungen überlassen worden wäre.

4. Von der geforderten auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Bf ist auszugehen, da der Gesellschafter der Bf, der mittelbar der Empfänger des gewährten Vorteiles ist, zugleich der Geschäftsführer der Bf ist.

In wirtschaftlicher Betrachtung wurde das Zeitnehmungsgerät im Ergebnis nicht zu Werbezwecken und somit nicht für einen anzuerkennenden Leistungsaustausch angeschafft, sondern um dieses dem Alleingesellschafter bzw. einem ihm nahestehenden Verein ohne ausreichend vereinbarte und fremdübliche Gegenleistung zu überlassen, weshalb im Zeitpunkt der Anschaffung zu 100% eine vA an den Gesellschafter-Geschäftsführer vorliegt und die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid abzuweisen war.

B.) Zur Kürzung der Vorsteuer

Zum Vorsteuerabzug normiert § 12 UStG 1994 in der im Jahr 2009 geltenden Fassung:

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland **für sein Unternehmen** ausgeführt worden sind. ....

.....

(2) 1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

Es ist zu untersuchen, ob die bei der Anschaffung des Gerätes eingeschaltete Bf das Gerät unternehmerisch („für sein Unternehmen“) nutzt oder nicht. Unternehmerisch wird es genutzt, wenn es der nachhaltigen Einnahmenserzielung dient bzw. wenn in der

Weitergabe ein anzuerkennender fremdüblicher Leistungsaustausch liegt. Wenn das Gerät von vornherein mit der Absicht angeschafft wurde, dieses im Rahmen einer vA dem Gesellschafter bzw. einer ihm nahestehenden Person zuzuwenden, wurde es gar nicht für das Unternehmen angeschafft und es steht kein Vorsteuerabzug zu. In diesem Fall kommt es gar nicht zur Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Z2 lit.a UStG 1994, weil die grundsätzlichen Voraussetzungen nach Abs. 1 leg cit. gar nicht erfüllt sind.

Umsatzsteuerlich wäre für die Bf aber selbst bei einer Anerkennung der Überlassung des Gerätes als Leistungsaustausch nichts zu gewinnen, da dann diese Weitergabe einen steuerpflichtigen Tausch (Lieferung des Gerätes gegen Werbeleistungen) darstellen würde. Bei fremdüblicher Vorgangsweise wäre dann davon auszugehen, dass der Wert der Gegenleistung dem Wert der eigenen Leistung entspricht und somit Umsatzsteuer in gleicher Höhe wie Vorsteuer anfallen würde.

Im Ergebnis ist jedenfalls umsatzsteuerlich der Zustand hergestellt, der bestehen würde, wenn der nicht vorsteuerabzugsberechtigte Verein das Gerät angeschafft oder im Rahmen eines fremdüblichen Leistungsaustausches von einem Sponsor gegen entsprechende Werbeleistungen übertragen bekommen hätte. Verwendet eine Gesellschaft ein angeschafftes Wirtschaftsgut, um es im Rahmen einer vA einem Endverbraucher zu überlassen, ist die Gesellschaft selbst wie ein Endverbraucher zu behandeln und kann aus der Anschaffung keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

Aus diesen Gründen war auch die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer 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.

Nach der angeführten einheitlichen Rechtsprechung des VwGH liegt bei einer nicht fremdüblichen Weitergabe eines durch eine Gesellschaft angekauften Wirtschaftsgutes an eine dem Gesellschafter nahestehende Person eine verdeckte Ausschüttung vor. Dies gilt im Fall eines Sponsorings insbesondere auch dann, wenn die gegenseitigen Verpflichtungen aus dieser Weitergabe nicht von vornherein eindeutig fixiert sind. Da somit eine Revision hinsichtlich der Abweisung der Beschwerde gegen den KEST Haftungsbescheid nicht von der Lösung einer ungeklärten Rechtsfrage abhängt, war die Revision nicht zuzulassen.

Dies gilt auch für eine Revision gegen die Abweisung der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009, da es auch ständiger Rechtsprechung entspricht, dass ein Vorsteuerabzug nicht zusteht, wenn ein Wirtschaftsgut nicht für das Unternehmen sondern für eine verdeckte Ausschüttung angeschafft wird.

Linz, am 4. Oktober 2017