

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 28. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes *** vom 12. November 2008 betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für Mai und Juli 2008 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 10. September 2010, zu Recht:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH bezahlte im Jahr 2008 im Rahmen eines mit dem gemeinnützigen Verein Sportverein (im Folgenden: Sportverein) geschlossenen Sponsoringvertrages Rechnungen für Umbauarbeiten des Sportplatzes und machte im Mai und im Juli 2008 den nunmehr strittigen Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen geltend.

In diesem Zusammenhang fand bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2008 eine Außenprüfung betreffend ua die Umsatzsteuer für den Zeitraum von Jänner bis Juni 2008 statt. Nach der Feststellung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. November 2008 liege hinsichtlich der gegenständlichen Zahlungen eine direkte Förderung eines Sportvereines vor, weswegen die Vorsteuern zu kürzen seien. Diese Feststellung legte die belangte Behörde den Bescheiden über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Mai und Juli 2008 vom 12. November 2008 als Begründung für die Vorsteuerkürzung zugrunde.

Dagegen richtete sich die Berufung (im Folgenden als Beschwerde bezeichnet) vom 28. November 2008, in der ausgeführt wurde, die gegenständlichen Rechnungen würden Sponsoringleistungen aus dem Sponsoringvertrag betreffen und somit zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 12. Februar 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte unter Verweis auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 9. Dezember 2008 die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, weil die Umbauleistungen am Sportplatz nicht für die Beschwerdeführerin erbracht worden seien.

Mit Bescheid vom 10. September 2010 setzte die belangte Behörde die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 ohne Berücksichtigung der strittigen Vorsteuerbeträge mit EUR -74.177,97 fest. In der dagegen am 11. Oktober 2010 erhobenen Berufung (im Folgenden als Beschwerde bezeichnet) verweist die Beschwerdeführerin auf die Beschwerde vom 28. November 2008 gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Mai und Juli 2008.

Die belangte Behörde übermittelte infolge des hg Beschlusses vom 19. März 2019 den Verwaltungsakt an das Bundesfinanzgericht. Der gegenständliche Sponsoringvertrag sowie die gegenständlichen Rechnungen, entsprechend derer der streitgegenständliche Vorsteuerabzug begehrt wurde, waren nicht in den übermittelten Unterlagen enthalten.

Daher forderte das Bundesfinanzgericht mit hg Beschluss vom 22. Juli 2019 die Beschwerdeführerin zur Übermittlung der gegenständlichen Rechnungen betreffend die Leistungen, für die der streitgegenständliche Vorsteuerabzug begehrt wurde, den Sponsoringvertrag mit dem Sportverein sowie Unterlagen zur Auftragserteilung die Umbauarbeiten am Sportplatz betreffend, auf. Weiters wurde um Stellungnahme ersucht, ob und in welchem Umfang die Auftragserteilung die Umbauarbeiten betreffend durch die Beschwerdeführerin oder durch den Sportverein erfolgt sei und an wen die Rechnungslegung erfolgt sei.

Mit E-Mail vom 22. August 2019 übermittelte die Beschwerdeführerin den Sponsoringvertrag an das Bundesfinanzgericht; die gegenständlichen Rechnungen sowie Unterlagen zur Auftragserteilungen könnten nicht mehr vorgelegt werden, seien jedoch im Rahmen der Außenprüfung im Jahr 2008 der belangten Behörde vorgelegt und von den Prüforganen eingesehen worden. Weiters teilte die Beschwerdeführerin mit, die Auftragserteilung der Umbauarbeiten am Sportplatz sei durch die Beschwerdeführerin selbst erfolgt.

Mit hg Beschluss vom 26. August 2019 räumte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde Parteiengehör betreffend die Vorhaltbeantwortung der Beschwerdeführerin vom 22. August 2019 ein. In der Stellungnahme vom 10. September 2019 führte die belangte Behörde aus, dass die gegenständlichen Rechnungen die Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin ausweisen würden, aus der Aktenlage jedoch nicht hervorgehe, durch wen die Auftragserteilung erfolgt sei. Die Beschwerdeführerin sei jedoch weder

Eigentümerin des Grundstückes noch Bauwerberin in Zusammenhang mit den Bauarbeiten auf diesem Grundstück gewesen.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens ersuchte das Bundesfinanzgericht die betreffenden rechnungsausstellenden Unternehmen um Übermittlung der gegenständlichen Rechnungen sowie Unterlagen zur Auftragerteilung. Die Unternehmen¹ übermittelte am 30. September 2019 eine Kopie der betreffenden Rechnung; weitere Unterlagen konnten nicht beigebracht werden. Die Unternehmen² konnte keine Unterlagen mehr bereitstellen. Der Geschäftsführer der Unternehmen² meinte jedoch, der damalige Bauleiter X könne Informationen zur Auftragerteilung haben, weswegen das Bundesfinanzgericht diesen mit Beschluss vom 24. September 2019 dazu befragte. Die Stellungnahme des X langte am 7. Oktober 2019 beim Bundesfinanzgericht ein.

Am 21. Oktober 2019 fand in der Beschwerdesache eine Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 269 Abs. 3 BAO statt, an dem die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin, der Vertreter der belangten Behörde sowie der Betriebsprüfer, der die dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden maßgebenden Feststellungen getroffen hat, teilnahmen. Im Zuge des Erörterungsgespräches wurde dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde der Arbeitsbogen der Außenprüfung vorgelegt, in dem sich ua Kopien der gegenständlichen Rechnungen, des Sponsoringvertrages sowie eine Übersicht über das Werbekonto der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum befanden. Die Richtigkeit der im Arbeitsbogen enthaltenen gegenständlichen Rechnungskopien wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin bestätigt. Zur Wahrung des Parteiengehöres wurde der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin als auch der belangten Behörde der Beschluss vom 24. September 2019 sowie die in diesem Zusammenhang von X erbrachte Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2019 übermittelte die Beschwerdeführerin eine ergänzende Stellungnahme. Darin führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, dass es bei der Erbringung von Sachsponsingleistungen zu einem Tausch komme, bei dem die Bemessungsgrundlage der Wert der Werbeleistung sei. Im Hinblick auf die Regelung des Art 13 Teil A Abs. 1 lit m der 6. EG-Richtlinie und die mit § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 verfolgten Ziele könne von einer Besteuerung der an gemeinnützige Sportvereine im Zusammenhang mit dem so genannten Sachsponsoring erbrachten, tauschähnlichen Umsätzen Abstand genommen werden. Es könne dabei keinen Unterschied machen, ob ein Fall der beispielhaften Aufzählungen in den UStR 2000 Rz 886a vorliege oder es sich um seitens der Beschwerdeführerin übernommene Baurechnungen handeln würde. Die gegenständlichen Sachsponsingleistungen würden die Teilnahme am Spielbetrieb der 1. Landesliga ermöglichen. Dies stelle beim Sportverein keinen Profisportbetrieb dar und sei von der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 gedeckt. Die Vergleichbarkeit mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. März 2004, 2003/15/0088 sei nicht gegeben, weil die Sportanlage im Gegensatz zu einem Fuhrpark in einem engen Zusammenhang mit der gemeinnützigen Tätigkeit des Sportvereins stehe. Überdies sei Nutznießer der

Vereinbarung im betreffenden Erkenntnis vom 18. März 2004 kein Amateursportverein gewesen. Nach der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes sei bei der Beurteilung eines Sachverhaltes nicht nur auf formelle Belange Rücksicht zu nehmen, sondern auch der funktionale Hintergrund zu berücksichtigen (vgl EuGH vom 5. November 2018, C-502/17). Der Zielsetzung einer Maßnahme komme nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofes wichtige Bedeutung zu (vgl EuGH vom 31. September 2017, C-32/17). Die Zielsetzung des Art 132 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI 2006, L 347, S 1 liege in der Förderung des dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, wozu auch bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen zählen würde. Die Beschwerdeführerin verwies zudem darauf, dass die EU-Kommission am 8. Oktober 2009 ein Vertragsverletzungsverfahren gegen das Ausmaß der Befreiungsbestimmungen in Österreich eingeleitet habe, dieses aber nicht mehr weiterverfolgt werde. Dies könne nur so gedeutet werden, dass die in Österreich geltenden Bestimmungen als unionsrechtskonform anzusehen seien. Der ergänzenden Stellungnahme wurde ein Auszug über die Funktionen des A beim betreffenden Sportverein sowie ein Vereinsregisterauszug angefügt.

Die ergänzende Stellungnahme wurde samt Beilagen mit Beschluss vom 29. Oktober 2019 zur Wahrung des Parteiengehörs der belangten Behörde unter Einräumung einer Frist zur Stellungnahme, zur Kenntnis gebracht.

Die belangte Behörde replizierte mit Stellungnahme vom 11. November 2019, dass die unionsrechtliche Grundlage der UStR 2000 Rz 886a lediglich Dienstleistungen des Sportvereines von der Umsatzsteuer befreie. Zudem sei die Beschwerdeführerin nicht Leistungsempfängerin der gegenständlichen Bauleistungen gewesen, weil sie keinerlei zivilrechtliche oder wirtschaftliche Verfügungsmacht über die mittels Bauleistungen errichteten Bauten oder Objekte gehabt habe. Hinsichtlich der Funktion des A als Präsident des Sportvereines führte die belangte Behörde aus, dass auch wenn der Obmann des Vereines die Ansprechperson des Vereins für das bauführende Unternehmen gewesen sei und die Geschäfte laut Statut führe, doch die Einflussnahme des Präsidenten auf das Zustandekommen von Entscheidungen in finanziellen Angelegenheiten des Vereines unzweifelhaft von Bedeutung sei, auch wenn der Präsident in der Zeit des Abschlusses des Sponsoringvertrages für vier Monate diese Funktion nicht inne gehabt habe. Das Urteil des EuGH vom 14. September 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16 sei für die belangte Behörde im Beschwerdefall nicht einschlägig.

Die Replik der belangten Behörde wurde der Beschwerdeführerin mit Beschluss vom 12. November 2019 zur Wahrung des Parteiengehörs unter Einräumung einer Frist zur Stellungnahme, zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 25. November 2019 führte die Beschwerdeführerin ergänzend aus, dass die Funktion des A als Präsident beim betreffenden Sportverein nicht maßgebend sei, weil einerseits ein Kontrahieren zwischen mehreren juristischen Personen mit teilweiser Organidentität zivilrechtlich möglich wäre und A anderseits

diese Funktion im Zeitpunkt des Abschlusses des Sponsorvertrages nicht inne hatte. Zudem sei es üblich, dass ein Hauptsponsor in einem Sportverein als Präsident fungiere. Die Beschwerdeführerin verwies nochmals darauf, dass das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. März 2004, 2003/15/0088 nicht einschlägig sei, weil diese Entscheidung gerade nicht zu einem Amateursportverein ergangen sei.

Die ergänzende Stellungnahme wurde samt Beilagen mit Beschluss vom 28. November 2019 zur Wahrung des Parteiengehörs der belangten Behörde unter Einräumung einer Frist zur Stellungnahme, zur Kenntnis gebracht.

In der Stellungnahme vom 12. Dezember 2019 führte die belangte Behörde aus, dass mit der Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. März 2004, 2003/15/0088 die Steuerpflicht von jeglichen Sponsorleistungen, unabhängig von der Leistungserbringung an einen Amateursportverein oder Profisportverein, aufgezeigt habe werden sollen.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I (teilweise Stattgabe)

1. Feststellungen

Die Beschwerdeführerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18. November 2005 errichtet. Unternehmensgegenstand ist die Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften sowie die Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmen und Gesellschaften, Handel mit Waren aller Art und außerdem ist die Gesellschaft zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich erscheinen. Die Beschwerdeführerin ist keine bloße Beteiligungholding.

Gesellschafter im Streitjahr 2008 waren die A_PS sowie die B_PS. B und A sind die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.

Ab dem Kalenderjahr 2005 verzichtete die Beschwerdeführerin auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994.

Die Beschwerdeführerin schloss im Dezember 2007 mit einem gemeinnützigen Sportverein einen "Sponsoring/Werbevertrag" mit auszugsweise wie folgt lautendem Inhalt:

"§ 1 Gegenstand des Vertrages

(1) Der Anbieter verpflichtet sich folgende Werbeleistungen für [die Beschwerdeführerin] zu erbringen:

a) werbeabgabepflichtige Leistungen:

- Platzierung eines Firmentransparentes oder Plakates [der Beschwerdeführerin] auf dem Sportplatz [...]

- Platzierung von Inseraten in Vereinszeitungen und Jahresberichten und anderen Printmedien

b) nicht werbeabgabepflichtige Leistungen

- Aufnahme des Firmennamen in den Vereinsnamen [...]
- Benennung der Sportanlage in [XY]
- Logo [XY] auf allen Dressen und Trainingsbekleidung
- Benützung der Sportanlage durch die [Beschwerdeführerin] (Firmenevents)
- Auftritt der kompletten Mannschaft bei Firmenpräsentationen, PR-Aktionen; Durchführung von Freundschaftsspielen und sonstigen Events mit wichtigen Stake-Holdern [...]
- Werbedurchsagen bei Wettkämpfen und sonstigen Veranstaltungen
- Freikarten bei Wettkämpfen
- Bannerwerbung im Internet
- Auftritte verschiedener Art

Die Vereinsleitung hat weiters im Rahmen der Vereins-PR-Arbeit dafür Sorge zu tragen, dass in sämtlichen Medien [...] über die Erfolge des Vereins ausführlich berichtet wird - in diesen Berichten ist darauf zu achten, dass der Name [der Beschwerdeführerin] dementsprechend oft erwähnt wird.

(2) [...]

(3) Die Platzierung [...]

(4) Die Transparentwerbung oder Plakatwerbung ist nicht auf die jeweilige Wettkampfdauer beschränkt.

(5) Der Anbieter verpflichtet sich für [die Beschwerdeführerin] Werbedurchsagen bei Wettkämpfen durchzuführen.

(6) Der Anbieter stellt dem Kunden (z.B.) Freikarten je Wettkampf zur Verfügung.

(7) Der Anbieter platziert diverse Werbebanner [der Beschwerdeführerin] auf der Website des Anbieters an einer beliebigen Stelle der Seite.

§ 2 Inhalt der Werbung

[...]

§ 3 Vergütung, Zahlungsmodalitäten

Die Parteien vereinbaren für die unter § 1 angeführten Werbeleistungen in Summe EUR 1.250.000 für die gesamte Vertragslaufzeit (siehe § 5 Abs 2 dieses Sponsoringvertrags, annualisiert als EUR 250.000)

Aufgrund diverser notwendiger Investitionen ist [die Beschwerdeführerin] bereit, im Jahr 2008 den Sponsoringaufwand höher anzusetzen, in den Folgejahren wird dann aber damit der Sponsoringaufwand wiederum im Verhältnis niedriger.

(1) Der Anbieter wird [der Beschwerdeführerin] die vertraglich geschuldete Vergütung in Rechnung stellen. Die Rechnung ist innerhalb von 20 Werktagen zur Zahlung fällig.

(2) Der Rechnungsbetrag enthält gemäß § 6 Z. 14 UStG 1994 keine Umsatzsteuer (z.B. gemeinnütziger Sportverein).

§ 4 Pflichten [der Beschwerdeführerin][...]

§ 5 Beginn, Laufzeit, Kündigung [...]

§ 6 Gewährleistung und Haftung [...]

§ 7 Schlussbestimmungen [...]"

Der Sportverein wurde am 17. März 2006 gegründet. Er verfolgt den gemeinnützigen Zweck der nicht auf Gewinn gerichteten Förderung des Körpersportes unter den Voraussetzungen für die abgabenrechtlichen Begünstigungen nach §§ 34 ff BAO. A war ua von 8. März 2008 bis 7. März 2011 Präsident des Sportvereins. Vereinsobmann im Streitzeitraum war Y. Der Präsident ist Schirmherr des Vereins und unterstützt insbesondere den Obmann bei der Erfüllung der Geschäfte. Der Obmann führt die laufenden Geschäfte des Vereins (Vereinsregisterauszug).

Im Jahr 2008 wurden aus dem Titel des Sponsoringvertrages folgende Zahlungen direkt an den Sportverein geleistet (Werbekonto):

9. Jänner 2008	EUR	120.000
20. März 2008	EUR	100.000
21. April 2008	EUR	100.000

Zudem gab die Beschwerdeführerin folgende Leistungen in Auftrag, die als Sachleistungen im Rahmen des Sponsoringvertrages Umbauarbeiten am Sportplatz des gemeinnützigen Sportvereines betrafen (Rechnungen im Verwaltungsakt):

RE-Datum	Leistungserbringer	Beschreibung	netto	USt
Zahlung				
14. Mai 2008	Unternehmen2	Errichtung von Betonfundament	EUR 100.000	20.000
26. Mai 2008		für eine Flutlichtanlage,		
		Grabarbeiten E-Zuleitung, Zubau		
		Kühlraum		
5. Mai 2008	Unternehmen1	Flutlichtanlage Hauptfeld	EUR 99.479,54	19.895,91
28. Mai 2008				
7. Mai 2008	Unternehmen3	Bruchschotter, Kabelsand,	EUR 10.150,43	2.030,09
28. Juli 2008		Rollschotter, Geräte		

A war im Streitzeitraum weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der Unternehmen2 (Firmenbuchauszug).

Die Beschwerdeführerin erteilte zivilrechtlich den Auftrag für die Leistungen die Umbauarbeiten am Sportplatz betreffend, für die der streitgegenständliche Vorsteuerabzug begehrt wird. Sie hatte darüber hinaus ein unternehmerisches Interesse an der Leistungserbringung. Die betreffenden Leistungen wurden von der Beschwerdeführerin in Auftrag gegeben um den Sponsoringvertrag erfüllen zu können und so die Werbeleistung des gemeinnützigen Sportvereins entsprechend dem Sponsoringvertrag als Gegenleistung zu erhalten.

Den in § 1 des Sponsoringvertrages festgelegten Werbeleistungen steht die in § 3 des Sponsoringvertrages festgelegte angemessene Vergütung gegenüber. Die gegenständliche Leistungserbringung der Beschwerdeführerin an den Sportverein im Rahmen des Sponsoringvertrages verfolgte zu keinem Teil freigebig.

Entsprechend den Bestimmungen des Sponsoringvertrages überstiegen die Sponsingleistungen im Jahr 2008 den jährlichen Vergütungswert iHv EUR 250.000, sodass in den Folgejahren eine Anpassung der Vergütungen iSd § 3 des Sponsoringvertrages erfolgte.

Die Beschwerdeführerin ist nicht Eigentümerin der Liegenschaft, auf der die Umbauarbeiten des Sportplatzes durchgeführt wurden; Eigentümerin ist die Gemeinde XY (im Folgenden: Gemeinde). Die Beschwerdeführerin war nicht Bauwerberin der Umbauarbeiten am Sportplatz. A hat jedoch das Vorankommen der Umbauarbeiten auf der Baustelle überprüft. Die Bautätigkeit vor Ort wurde mit dem Vereinsobmann akkordiert.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin ist die Beteiligung an anderen Unternehmen. Da der Beschwerdeführerin auch die Vertretung und Geschäftsführung hinsichtlich solcher Beteiligungen obliegt, beschränkt sich ihre Tätigkeit nicht nur auf das bloße Halten von Beteiligungen. Dass es sich bei der Beschwerdeführerin folglich nicht bloß um eine reine Beteiligungsholding handelt, wurde im Rahmen des Erörterungsgespräches vom 21. Oktober 2019 sowohl von der belangten Behörde, als auch von der Beschwerdeführerin bestätigt. Es ist daher unzweifelhaft, dass die Betätigung der Beschwerdeführerin nicht bloß im Halten von Beteiligungen (reine Beteiligungsholding) bestand.

Die Beschwerdeführerin schloss mit dem Sportverein den gegenständlichen Sponsoringvertrag ab. Entsprechend der Website des Vereines ist dieser im Amateurfußballsport tätig. Als solcher ist er dem Grunde nach geeignet, die Voraussetzungen für die steuerliche Gemeinnützigkeit zu erfüllen. Sowohl die Beschwerdeführerin, als auch die belangte Behörde gehen im Beschwerdefall von

der Gemeinnützigkeit des Sportvereines aus. Dies spiegelt sich auch darin wieder, dass der Sportverein von der belangten Behörde im Streitjahr 2008 als gemeinnütziger abgabenrechtlich begünstigter Verein veranlagt wurde (Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008). Aufgrund der Faktenlage bestehen für das Bundesfinanzgericht insgesamt keine begründeten Zweifel hinsichtlich der Gemeinnützigkeit des Sportvereines.

A ist nicht in Personalunion aufgetreten, was sich daraus ergibt, dass er an den Unternehmen, welche die betreffenden Umbauleistungen am Sportplatz durchgeführt haben, im Streitzeitraum nicht beteiligt war (Firmenbuchauszug). Dass er im Streitzeitraum Präsident des Sportvereines war (Vereinsregisterauszug), lässt das Bundesfinanzgericht für sich alleine nicht an der Fremdüblichkeit der gegenständlichen Vereinbarungen zweifeln. Eine solche wird auch von der belangten Behörde nicht behauptet. Vielmehr erkannte diese unstrittig - wie sich auch aus der Niederschrift über das Erörterungsgespräch vom 21. Oktober 2019 ergibt - die Leistungsbeziehungen aufgrund des Sponsoringvertrag dem Grunde nach an; lediglich der Vorsteuerabzug für die gegenständlichen Sachleistungen an den Sportverein wurde in Zweifel gezogen. Unstrittig ist auch, dass sämtliche Leistungen - sowohl die Geldleistungen als auch die gegenständlichen Sachleistungen - im Sponsoringvertrag gedeckt waren und ertragsteuerlich anerkannt wurden. Aus dem im Aktenmaterial enthaltenen Werbeaufwandskonto ist die Höhe der Geldleistungen im Jahr 2008 zu entnehmen (insgesamt EUR 320.000). Dass Geldleistungen entsprechend dem im Verwaltungsakt enthaltenen Ausdruck des Werbekontos an den Sportverein im Rahmen des Sponsoringvertrages erbracht wurden, wird von der Beschwerdeführerin im Erörterungsgespräch vom 21. Oktober 2019 nicht bestritten. Es ist daher von der Richtigkeit dieser Beträge auszugehen.

Die Beschwerdeführerin war Adressatin der gegenständlichen Rechnungen. Unterlagen zu den Auftragsvergaben konnten im Zuge des Ermittlungsverfahrens keine beigeschafft werden. Aus den Verwaltungsakten ergibt sich - wie auch die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 10. September 2019 aufführte - nicht, wer die gegenständlichen Leistungen in Auftrag gegeben hat. Mit Vorhaltbeantwortung vom 22. August 2019 gab die Beschwerdeführerin an, die Auftragerteilung für die gegenständlichen Umbauarbeiten sei durch die Beschwerdeführerin, somit nicht durch den Sportverein erfolgt. Der Stellungnahme des X vom 1. Oktober 2019 ist zu entnehmen, dass A auch manchmal auf der Baustelle gewesen sei, um den Baufortschritt zu sehen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung haben sowohl ein Präsident eines Sportvereines als auch ein vertretungsbefugter Geschäftsführer einer Auftraggeberin einer Leistung ein Interesse daran, den Baufortschritt von Zeit zu Zeit zu überprüfen. In Zusammenschau mit den Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach diese Auftraggeberin gewesen sei sowie dem Umstand der Rechnungsadressierung an die Beschwerdeführerin, der im Beschwerdefall auch eine Indizwirkung hinsichtlich der Auftragerteilung zukommt, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Beschwerdeführerin zivilrechtlich die Umbauleistungen, für welche der streitgegenständliche Vorsteuerabzug

begehrt wird, in Auftrag gegeben hat. Dass die Beschwerdeführerin entsprechend dem Grundbuchsauszug nicht Eigentümerin der Liegenschaft war, auf welcher die Umbauarbeiten am Sportplatz durchgeführt worden waren und somit auch nicht Bauwerberin war, vermag insgesamt die Auftragsteilung der Beschwerdeführerin nicht in Zweifel zu ziehen.

Das Bundesfinanzgericht geht entsprechend den Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Zuge des Erörterungsgespräches vom 21. Oktober 2019 davon aus, dass die Sponsoringleistungen in den Folgejahren entsprechend dem gegenständlichen Sponsoringvertrag beträchtlich reduziert wurden, sodass in Summe ein Vergütungsvolumen iHv EUR 1.250.000 seitens der Beschwerdeführerin geleistet wurde. Damit die Beschwerdeführerin folglich die vertragliche Vereinbarung erfüllen konnte, war die entsprechende Leistungserfüllung von unternehmerischem Interesse für die Beschwerdeführerin. Dass im Streitjahr 2008 seitens der Beschwerdeführerin sowohl Geld- als auch Sachleistungen im Rahmen des Sponsoringvertrages erbracht wurden, kann seinen Grund neben einem möglicherweise zustehenden Vorsteuerabzug auch in wirtschaftlichen Erwägungen wie dem Verhandlungsgeschick in der Preisgestaltung finden. Für die Annahme einer bloß aus umsatzsteuerlichen Gründen gewählten missbräuchlichen Konstruktion liegen im Beschwerdefall keine ausreichenden Anhaltspunkte vor. Ein unternehmerisches Interesse der Beschwerdeführerin an den gegenständlichen Umbauleistungen am Sportplatz ist daher jedenfalls zu bejahen.

Die im Rahmen des Sponsoringvertrages an den Sportverein erbrachten Sponsoringleistungen wurden ertragsteuerlich von der belangten Behörde anerkannt. Dass die gegenständlichen Sachleistungen somit (teilweise) als freiwillige Zuwendungen an den Sportverein zu qualifizieren gewesen wären, ergibt sich weder aus dem Verwaltungsakt noch wird es von der belangten Behörde behauptet. Der insgesamt für einen Zeitraum von fünf Jahren von der Beschwerdeführerin zu leistenden Vergütung iHv EUR 1.250.000 standen umfassende Werbeleistungen des Sportvereins (vgl § 1 des Sponsoringvertrages; zB Integration des Firmenwortlautes der Beschwerdeführerin im Vereinsnamen, Bandenwerbung, PR-Veranstaltungen, Dressen etc) gegenüber. Es kann daher von der Gleichwertigkeit der im Sponsoringvertrag vereinbarten Sponsoringleistungen der Beschwerdeführerin und der dafür vom Sportverein zu erbringenden Werbeleistungen ausgegangen werden. Folglich besteht für eine (teilweise) freiwillige Leistungserbringung seitens der Beschwerdeführerin kein Raum.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse geht das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen aus.

3. Rechtliche Beurteilung

I. Vorsteuerabzug

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte

Zeiträume in vollem Umfang anfechtbar. Solche Bescheide haben aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung von diese Zeiträume umfassenden Umsatzsteuerjahresbescheiden außer Kraft gesetzt werden. Durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen aus dem Rechtsbestand aus (vgl VwGH vom 22. Oktober 2015, Ro 2015/15/0035, mwN). Erfolgte die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides wie im Beschwerdefall während eines gegen den Festsetzungsbescheid anhängigen Berufungsverfahrens, trat der Jahresbescheid iSd § 274 erster Satz BAO (idF vor FVwGG 2012, BGBI I Nr 14/2013) an die Stelle des Festsetzungsbescheides (vgl VwGH vom 4. Juni 2008, 2004/13/0124). Nach § 253 BAO idF FVwGG 2012 gilt auch die Bescheidbeschwerde als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Dies gilt - nach Satz 2 dieser Bestimmung - auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Nach Maßgabe des § 253 BAO ist vom Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall daher über den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2008 vom 10. September 2010 abzusprechen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass die Beschwerdeführerin nicht bloß eine Beteiligungsholding ist (vgl zB VwGH vom 21. November 2018, Ro 2017/13/0022, mwN). Vielmehr obliegt ihr die Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung ihrer Beteiligungen, was entsprechend der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes einen für die Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit erforderlichen „Eingriff in die Verwaltung“ ihrer Tochtergesellschaften darstellt (vgl zB EuGH vom 5. Juli 2018, *Marle Participations*, C- 320/17, Rn 32) sowie der Handel mit Waren aller Art. Die Beschwerdeführerin ist daher im Streitjahr 2008 als Unternehmerin iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 anzusehen.

Da die Beschwerdeführerin im Jahr 2005 nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Inanspruchnahme der unechten Steuerbefreiung für Kleinunternehmer iSd § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994, in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBI I Nr 101/2006, verzichtet hat, unterlag sie im Streitjahr 2008 der Umsatzbesteuerung.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBI I Nr 99/2007, ist ein Unternehmer zum Vorsteuerabzug für die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, berechtigt.

Eine Lieferung oder sonstige Leistung gilt dann als „für das Unternehmen“ ausgeführt, wenn die Leistung für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers bestimmt ist. Leistungsempfänger ist, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat. Für eine Bestimmung des Leistungsempfängers nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (Nutznieder der Leistung), lässt das Gesetz grundsätzlich keinen Raum (vgl etwa VwGH 26. Juni 2014,

2011/15/0076 sowie weiterführend *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 71 f). Entscheidend ist daher bei Leistungen auf Grund vertraglicher Verpflichtungen, wer im eigenen Namen die vertraglichen Verpflichtungen übernimmt bzw ausbedingt. Nur wenn unklar ist, ob jemand im eigenen oder fremden Namen tätig wird kommt dem Innenverhältnis und dem wirtschaftlichen Hintergrund maßgebende Bedeutung zu (vgl VwGH 26. Juni 2014, 2011/15/0076 und vom 23. Dezember 2015, 2012/13/0122 sowie weiterführend *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 4 Tz 58).

Nach Ansicht der belangten Behörde seien die gegenständlichen Umbauleistungen am Sportplatz nicht für das Unternehmen der Beschwerdeführerin erbracht worden. Begründend führte die belangte Behörde dazu im Wesentlichen aus, dass das Grundstück, auf welchem die Bauleistungen vorgenommen worden seien, im Eigentum der Gemeinde und nicht in jenem der Beschwerdeführerin stehe. Da die Beschwerdeführerin nicht über das Grundstück habe verfügen können, seien die gegenständlichen Umbauarbeiten nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Dem ist zu entgegnen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Leistungsempfänger bei Bauführungen der Auftraggeber ist, somit derjenige, der aus dem Vertrag mit den bauausführenden Unternehmern berechtigt und verpflichtet ist. Nicht maßgebend sind hingegen das zivilrechtliche oder das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück (vgl etwa VwGH vom 25. Dezember 2011, 2008/15/0299, vom 19. Dezember 2013, 2009/15/0137 und vom 27. Juni 2019, Ra 2019/15/0023 sowie weiterführend *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 4 Tz 59 f). Daher vermag der bloße Umstand, dass die Beschwerdeführerin nicht Eigentümerin der Liegenschaften war, auf welcher die Umbauarbeiten des Sportplatzes durchgeführt wurden, für sich noch nicht zur einer Versagung des streitgegenständlichen Vorsteuerabzuges der Beschwerdeführerin zu führen.

Das Bundesfinanzgericht gelangt im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die Auftragerteilung hinsichtlich der Bauleistungen die gegenständlichen Rechnungen betreffend seitens der Beschwerdeführerin erfolgt ist. Selbst wenn man jedoch annehmen würde, dass die Auftragerteilung nicht ermittelt werden könnte, ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin in jedem Fall ein wirtschaftliches Interesse an den gegenständlichen Leistungserbringungen hatte. Dass nämlich die gegenständlichen Leistungserbringungen im Rahmen des Sponsoringvertrages erfolgt sind, wird auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Dass um die Werbeleistungen des Sportvereines aus dem gegenständlichen Sponsoringvertrag zu erhalten, musste die Beschwerdeführerin eine entsprechende Sponsingleistungen (Vergütung) bereitstellen. Dass diese Sponsingleistungen im Jahr 2008 teilweise in Geldleistungen und teilweise in Sachleistungen erbracht wurde, oblag dabei der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit der Beschwerdeführerin. Entscheidungswesentlich für die abgabenrechtliche Beurteilung in diesen Zusammenhang war die Deckung der Leistungserbringungen im Sponsoringvertrag. Für die Annahme, dass ein Teil

der Leistungen als Spende an den Sportverein erbracht worden wäre, finden sich keine Anhaltspunkte und wird dies weder von der belangten Behörde noch von der Beschwerdeführerin behauptet. Neben einem womöglich von der Beschwerdeführerin geltend zu machenden Vorsteuerabzug aus den betreffenden Leistungen, sprechen auch unternehmerische Gründe für diese Vorgehensweise, wie etwa die Schaffung einer besseren Verhandlungsbasis für die Inanspruchnahme der Leistungen aufgrund einer erhöhten Routine und eines größeren Erfahrungsschatzes betreffend Preisverhandlungen der für die Beschwerdeführerin tätigen Personen gegenüber jenen des Sportvereines. Die Beschwerdeführerin ist daher als Leistungsempfängerin der gegenständlichen Leistungen, anzusehen.

Wie die belangte Behörde zutreffend ausführt, ist ein Unternehmer nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Leistung für sein Unternehmen erbracht wurde. Dabei kommt es iSd Art 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI 2006, L 347, S 1 (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges an (vgl EuGH vom 22. Oktober 2015, *Sveda*, C-126/14, Rn 18).

Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist ein Steuerpflichtiger nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätze, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, besteht. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigte Ausgabe zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehört (vgl jüngst EuGH vom 3. Juli 2019, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-316/18, Rn 25 sowie vom 14. September 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, Rn 28, mwN).

Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl EuGH 17. Oktober 2018, *Ryanair Ltd*, C-249/17, Rn 27 sowie vom 14. September 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, Rn 29, mwN).

Die Beschwerdeführerin hat die gegenständlichen Leistungen in Auftrag gegeben, um in weiterer Folge vom Sportverein die Werbeleistungen zu erhalten. Aus dem Sponsoringvertrag geht klar hervor, dass im Streitjahr 2008 diverse Umbauarbeiten am Sportplatz des Sportvereines notwendig sein würden und daher im Streitjahr ein erhöhter Beitrag von der Beschwerdeführerin zu leisten war. Sowohl die belangte

Behörde als auch die Beschwerdeführerin stimmen überein, dass die betreffenden Sachleistungen im Sponsoringvertrag Deckung gefunden haben. Im Einklang mit der Rechtsprechung der Europäischen Gerichtshofes ist im Beschwerdefall ein entsprechender Zusammenhang zwischen den Umbauleistungen des Sportplatzes des Sportvereines auf einem Grundstück, das im Eigentum der Gemeinde steht, zu bejahen, weil die Leistungen nur bewirkt wurden, um den Sponsoringvertrag erfüllen zu können und im Gegenzug die entsprechenden Werbeleistungen zu erhalten (vgl nochmals EuGH vom 14. September 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, Rn 34 ff).

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 gelten bestimmte Leistungen kraft gesetzlicher Fiktion als nicht für das Unternehmen ausgeführt, auch wenn sie tatsächlich für Zecke des Unternehmens erfolgen. Die Fiktion der *lit a leg cit* bezieht sich dabei Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben wie etwa freigebige Zuwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind. Freiwillige Zuwendungen liegen jedoch ertragsteuerlich nicht vor, wenn die „Zuwendung“ auf rein wirtschaftlicher Basis erbracht wird, ihr insbesondere eine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht. Hinsichtlich der gegenständlichen Leistungen, die für den Zweck der Erfüllung des Sponsoringvertrages in Auftrag gegeben wurden, liegt ein Leistungsaustausch vor. Gegenleistung für die Erbringung der betreffenden Umbauleistungen am Sportsplatz waren die Werbeleistungen entsprechend dem Sponsoringvertrag (vgl VwGH vom 18. März 2004, 2003/15/0088 sowie weiterführend *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 210 und § 12 Tz 169). Dass die gegenständlichen Leistungen (teilweise) freigebig erfolgt seien, wird von der belangten Behörde nicht behauptet und konnte auch vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden. Somit stehen die gegenständlichen Leistungen nicht in Zusammenhang mit nichtabzugsfähigen freigebigen Zuwendungen, wonach das Recht des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 zu versagen wäre.

Ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit unecht steuerfreien Umsätzen oder mit Tätigkeiten stehen, die auf Grund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich Mehrwertsteuerrichtlinie fallen (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 103 und die dort angeführte Judikatur des EuGH).

Im Beschwerdefall ist daher zu prüfen, ob ein solcher Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Umsätzen vorliegt.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht. Eine sonstige

Leistung kann gemäß § 3a Abs. 1 zweiter Satz leg cit auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 sind Umsätze von gemeinnützigen Sportvereinen unecht von der Umsatzsteuer befreit.

Art 132 Abs. Buchst m der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

m) bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben.“

Der Beschwerdeführerin kommt unstrittig die Unternehmereigenschaft zu. Auf die Inanspruchnahme der unechten Steuerbefreiung für Kleinunternehmer hat sie nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 verzichtet.

Im Beschwerdefall erbringt die Beschwerdeführerin, die unstrittig kein gemeinnütziger Sportverein ist, Sachsponsoringleistungen in Erfüllung des Sponsoringvertrages gegenüber dem gemeinnützigen Sportverein. Sie erhält dafür vom Sportverein Werbeleistungen iSd § 1 des Sponsoringvertrages als äquivalente Gegenleistung. Es liegt somit ein tauschähnlicher Umsatz vor (vgl VwGH vom 18. März 2004, 2003/15/0088 sowie Ruppe/Achatz , UStG⁵, § 1 Tz 210), was auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten wird. Vielmehr nimmt diese selbst auch das Vorliegen eines tauschähnlichen Umsatzes hinsichtlich der gegenseitigen Leistungserbringung aufgrund des Sponsoringvertrages an.

Nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin mit Verweis auf die UStR 2000 Rz 886a liege jedoch eine Ausnahme vom Tauschprinzip für Sachsponsoringleistungen an gemeinnützige Sportvereine vor. Die in den Umsatzsteuerrichtlinien vertretene Ansicht der Finanzverwaltung, wonach für im Rahmen des Sachsponsorings an gemeinnützige Sportvereine erbrachte tauschähnliche Umsätze von der Besteuerung Abstand genommen werden könnte, finde Deckung im Unionsrecht, weil die Zielsetzung des Art 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Förderung des Gemeinwohls dienenden Tätigkeit, wozu auch bestimmte im engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, zählen würden.

Wie die Beschwerdeführerin selbst ins Treffen führt, sind entsprechend der Systematik der Mehrwertsteuerrichtlinie die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie umschrieben werden, eng auszulegen, weil sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt (EuGH vom 26. Oktober 2017, *The English Bridge Union Limited*, C-90/16, Rn 20).

Damit schließt schon der klare Wortlaut sowohl des Art 132 Abs. 1 Buchst m der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 die Anwendung der Steuerbefreiung von gemeinnützigen Sportvereinen auf die Beschwerdeführerin, die unstrittig kein gemeinnütziger Sportverein ist, aus (siehe auch EuGH vom

16. Oktober 2008, *Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club*, C -253/07). Die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte unionsrechtskonforme Auslegung und Orientierung an der Zielsetzung der Maßnahme einer unionsrechtlichen Maßnahme – hier konkret die Förderung des Körpersportes – kann nicht gegen den Wortlaut des Unionsrechts („die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen“) erfolgen. Dies umso weniger als der Europäische Gerichtshof einen engen Auslegungsmaßstab an Steuerbefreiungen legt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 6 Tz 10/1 und die dort angeführte Judikatur des EuGH). Mangels Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für gemeinnützige Sportvereine nach § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 hinsichtlich der gegenständlichen Sachsponsoringleistungen geht das Bundesfinanzgericht von der Umsatzsteuerpflicht dieser Leistungen aus (siehe dazu kritisch auch *Schuchter* in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine, H025ff sowie Fellner, Sport und Gemeinnützigkeit in der Umsatzsteuer, Wien 2014, 209f). Hinsichtlich der im Beschwerdeverfahren nicht streitgegenständlichen Umsatzsteuerpflicht der Werbeleistungen des gemeinnützigen Sportvereines kann auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23. August 2017, Gz RV/2100412/2011 sowie den Zurückweisungsbeschluss des VwGH vom 3. April 2019, Ra 2017/15/0096 und den darin enthaltenen Ausführungen zum engen Anwendungsbereich des Art 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwiesen werden.

Da folglich die Aufwendungen für die gegenständlichen Leistungen, für welche der Vorsteuerabzug von der Beschwerdeführerin begehrt wird, auch nicht in Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Aufwendungen standen, kommt der Beschwerdeführerin das Recht auf Vorsteuerabzug zu. Der Bescheid ist insoweit abzuändern und die geltend gemachte Vorsteuer iHv EUR 20.000, EUR 19.895,91 sowie EUR 2.030,09 somit insgesamt iHv EUR 41.925,95 ist anzuerkennen.

II. Umsatzsteuerpflicht

Aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin sowie aus den Verwaltungsakten geht klar hervor, dass dem Sportverein für die Erbringung des tauschähnlichen Umsatzes im Rahmen des Sponsoringvertrages keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde. Entsprechend den obigen Ausführungen unterliegt jedoch ein solcher tauschähnlicher Umsatz der Umsatzsteuerpflicht.

Bemessungsgrundlage für die Besteuerung ist nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 das Entgelt. Nach § 4 Abs. 6 UStG 1994 gilt bei tauschähnlichen Umsätzen der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

Nach der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes Europäischen Gerichtshofes ist als Bemessungsgrundlage im Allgemeinen all das heranzuziehen, was ein Unternehmer als Gegenleistung für seine Leistung erhält (vgl EuGH vom 5. Februar 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* C-154/80 sowie vom 24. Oktober 1996, *Argos Distributors*, C-288/94). Für den Europäischen Gerichtshof ist folglich der subjektive Wert des betreffenden Umsatzes maßgebend. Dabei entspricht der subjektive Wert, jenem Wert,

den der Empfänger der Dienstleistung, die die Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen darstellt, den Dienstleistungen bemisst, die er sich verschaffen will und den er für die Leistung aufzuwenden bereit ist. Bei der Lieferung eines Gegenstandes kann es nur der Kaufpreis sein, den der Lieferer für den Erwerb des Artikels gezahlt hat, den er als Gegenleistung für die betreffenden Dienstleistungen liefert (vgl EuGH vom 2. Juni 1994, Empire Stores Ltd, C-33/93, Rn 19 sowie mit weiteren Nachweisen *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 4 Tz 137).

Bemessungsgrundlage für die von der Beschwerdeführerin aus dem Sponsoringvertrag erbrachten Leistungen ist daher der Einstandspreis, den sie selbst für die betreffenden Umbauarbeiten am Sportplatz aufwenden musste. Das sind für die Errichtung des Betonfundaments für eine Flutlichtanlage, die Grabarbeiten für eine E-Zuleitung und den Zubau eines Kühllaums EUR 100.000, für die Flutlichtanlage EUR 99.479,54 und für den Bruchschotter, den Kabelsand, den Rollschotter und die Geräte EUR 10.150,43. Die Besteuerung erfolgt zum Normalsteuersatz von 20%, sodass für diese Leistungen insgesamt eine Umsatzsteuerzahllast iHv EUR 41.925,95 vorliegt.

Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der 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.

Für den Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994 ist maßgebend, dass eine Leistung für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers bestimmt ist. Dass es für die Bestimmung des Leistungsempfängers darauf ankommt, wer zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat ist nach der obig dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits geklärt (vgl nochmals VwGH vom 26. Juni 2014, 2011/15/0076). Dies gilt nach der obig dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch für Bausausführung und zwar auch dann, wenn der Auftraggeber der Leistung weder über zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum an der betreffenden Liegenschaft verfügt (vgl nochmals VwGH vom 25. Dezember 2011, 2008/15/0299, vom 19. Dezember 2013, 2009/15/0137 sowie vom 27. Juni 2019, Ra 2019/15/0023). Dass einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug bei Vorliegen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zukommt, sofern kein Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Umsätzen gegeben ist und zwar auch dann, wenn Aufwendungen auf nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Grundstücken getätigten werden, ist durch die obig dargestellten ständige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes geklärt (vgl insbesondere 14. September 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*,

C-132/16). Hinsichtlich des beschwerdegegenständlichen Vorsteuerabzuges liegt somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, die die Zulässigkeit einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof begründen würde.

Die wechselseitige äquivalente Leistungserbringung aus einem Sponsoringvertrag stellt nach der obig dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einen tauschähnlichen Umsatz dar (vgl nochmals 18. März 2004, 2003/15/0088).

Dass die Umsatzsteuerbefreiung für nicht auf Gewinn gerichtete Sportvereine ausschließlich von solchen in Anspruch genommen werden kann, ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 wie auch aus dem Art 132 Abs 1 Buchst m der Mehrwertsteuerrichtlinie und ist zudem durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes geklärt (vgl nochmals EuGH vom 16. Oktober 2008, *Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club*, C -253/07). Hinsichtlich des aufgrund der Leistungserbringung auf Grundlage des Sponsoringvertrages der Beschwerdeführerin an den Sportverein entstehenden Umsatzsteuerpflicht, liegt somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, die die Zulässigkeit einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof begründen würde.

Wien, am 21. Jänner 2020