



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen Treuhand GmbH, gegen die die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994, Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1997 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1997 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1997 wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs

Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 25. März 1970 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Krankenhaus- und Gebäudereinigung sowie die Schädlingsbekämpfung. Im berufsgegenständlichen Zeitraum war X. alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. Mit Stiftungszusatzurkunde vom 26. März 1997 widmete X. seine Anteile an der Bw. rückwirkend zum 1. Jänner 1997 der Y.- Privatstiftung.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1994 bis 1997 umfasste, wurden folgende berufsgegenständliche, im BP-Bericht vom 9. Dezember 2002 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. November 2002 dargestellten, Feststellungen getroffen:

1. Sponsorzahlung A.- GmbH

Mangels Gegenleistungen für die Bw. sei der „Werbevertrag“ vom 14. Jänner 1994 nach Ansicht der BP inhaltlich kein Werbevertrag. Beispielsweise müsse das Anbringen von Werbetafeln gesondert verhandelt werden und auf Kosten der Bw. erfolgen. Die im Jahr 1994 geltend gemachte Zahlung von S 240.000,00 (€ 17.441,48) inklusive 20% Umsatzsteuer werde daher von der BP nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

2. Rechnungen B.- GmbH

Im Jahr 1994 seien von der Bw. für Beratungsleistungen der B.- GmbH mit Sitz in 1010 Wien, R-Strasse 13, S 415.000,00 (€ 30.159,23) als Betriebsausgaben und S 83.000,00 (€ 6.031,84) als Vorsteuer geltend gemacht worden. Erhebungen der BP hätten ergeben, dass die B.-

GmbH unter den auf den Rechnungen angeführten Adressen nicht existent gewesen sei. Bereits ab dem Jahr 1993 sei die Post vom Finanzamt wegen Unzustellbarkeit und dem Vermerk „Empfänger verzogen“ retourgegangen. Nachforschungen seitens des Finanzamtes seien ergebnislos geblieben, weshalb das Finanzamt die amtswegige Löschung der B.- GmbH im März 1994 eingeleitet habe. Die endgültige Löschung der B.- GmbH im Firmenbuch sei nach Konkursabweisung mangels Vermögens am 25. Juli 1994 erfolgt. Bereits ab Juni 1991 seien von der B.- GmbH keine Umsatzsteuervoranmeldungen mehr abgegeben worden. Die an die Bw. fakturierten Umsätze seien von der B.- GmbH nicht erklärt worden. Als Nachweis für die von der B.- GmbH erbrachten Leistungen seien Interviewbögen und Kopien aus Wirtschaftsprüfungsberichten anderer Firmen vorgelegt worden. Außer diesen handschriftlich geführten Interviews, deren inhaltlicher Wert nicht sehr aussagekräftig sei und die offensichtlich mit einem geringen Zeitaufwand erstellt worden seien, hätten keine substantiellen Tätigkeiten der B.- GmbH für die Bw. nachgewiesen werden können. Daher bestehe nach Ansicht der BP im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO zwischen der Höhe der Rechnungen und den erbrachten Leistungen nicht der erforderliche Kausalzusammenhang. Der von der Bw. als sonstiger Beratungsaufwand geltend gemachte Betrag von S 415.000,00 (€ 30.159,23) stelle daher keine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 dar. Die Vorsteuer in Höhe von S 83.000,00 (€ 6.031,84) sei nicht abzugsfähig, da das Ausstellungsdatum der Rechnungen nach der Eröffnung des Konkurses der B.- GmbH liege und diese Rechnungen von der B.- GmbH nicht versteuert worden seien.

3. Liegenschaft G. – verdeckte Ausschüttung

Mit Kaufvertrag vom 26. März 1997 habe die Bw. die Liegenschaft G. im Ausmaß von 2.416 Quadratmeter samt den darauf befindlichen Gebäuden um S 9,828.000,00 (€ 714.228,61) an die Y.- Privatstiftung verkauft. Zur Feststellung der Angemessenheit dieses Kaufpreises habe die BP ein Sachverständigengutachten in Auftrag gegeben. Das Gutachten des H. vom 9. Juli 2001 sowie die Ergänzung vom 28. Dezember 2001 habe einen Verkehrswert der Liegenschaft G. zum Bewertungsstichtag 26. März 1997 von S 20.977.000,00 (€ 1,524.458,04) ergeben. Das im Auftrag der Bw. erstellte Gutachten des S. vom 27. Juli 2002 habe einen Verkehrswert der Liegenschaft G. von S 10,275.602,50 (€ 746.757,16) ergeben. In der Stellungnahme zum Gutachten des S. habe H. eingeräumt, dass in seinem Gutachten spätere Zubauten enthalten gewesen seien, die den Verkehrswert der Liegenschaft auf S 19,223.586,00 (€ 1,397.032,48) herabsetzen würden. Die Differenz zwischen dem Wert laut Kaufvertrag und jenem laut Gutachten des H. in Höhe von S 11,723.000,00 (€ 851.943,63) werde von der BP als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter X. erfasst und außerbilanzmäßig zugerechnet.

Für diese verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter X. sei gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Bw. im Haftungswege die Kapitalertragsteuer in Höhe von S 2,930.750,00 (€ 212.985,91) vorzuschreiben.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk erließ am 24. Februar 2003 den Prüfungsergebnissen entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 und Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 sowie am 28. November 2002 einen Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1997.

Mit Schreiben vom 26. März 2003 erhob die Bw. Berufung gegen diese Bescheide und begründete diese wie folgt:

1. Sponsorzahlung A.- GmbH

Im Werbevertrag vom 14. Jänner 1994 sei unter Punkt 1 ausgeführt, dass dieser Vertrag ein Werbesponsoring für die Halb-Spielsaison 1993/94 betreffe. Die Bw. habe an die A.- GmbH einen Betrag von S 200.000,00 (€ 14.534,57) zuzüglich 20% Umsatzsteuer zu leisten. Die A.- GmbH habe im Interesse einer effizienten Öffentlichkeitsarbeit bei jeder sich bietenden Gelegenheit in positiver Weise auf die Partnerschaft mit der Bw. hinzuweisen. Die A.- GmbH werde der Bw. das Recht auf Nutzung des Namens, der Kennzeichen oder Fotos der Spieler bzw. der Mannschaft für Verkaufsfördernde Maßnahmen und Pressearbeit für die Vertragsdauer einräumen. Damit sei die Gegenleistung der A.- GmbH im Werbevertrag ausreichend definiert.

Diese Sponsorzahlung an die A.- GmbH stehe auch mit einem Auftrag der Z. zur Generalreinigung der Abwasserbehandlungs- und Rauchgasreinigungsanlage mit einem Umsatz von rd. S 2,4 Mio. im Zusammenhang. Es werde daher die Anerkennung des Betrages von S 200.000,00 (€ 14.534,57) als Betriebsausgabe und des Betrages von S 40.000,00 (€ 2.906,91) als Vorsteuer beantragt.

2. Rechnungen B.- GmbH

Die B.- GmbH sei im Firmenbuch mit Sitz in 1010 Wien, R-Straße 13 eingetragen und auch beim Finanzamt steuerlich erfasst gewesen. Der Geschäftsführer der B.- GmbH, J., sei von der BP im Zusammenhang mit den erbrachten Leistungen einvernommen worden. Er habe die Bw. im Jahr 1994 in folgenden Punkten beraten: Finanzstrukturanalyse, Überprüfung und

Verhandlung der Kreditkonditionen, Überlegung zur strategischen Ausrichtung der Bw. und Übernahme von Firmen, Analyse der Unternehmensdaten dieser Firmen und Festlegung eines Kaufpreises sowie die Suche eines strategischen Partners für die Bw. J. habe den Umfang der für die Bw. erbrachten Leistungen erläutert und auch bestätigt, dass die im Rahmen des Auftrages geführten Interviews mit anderen Reinigungsfirmen von ihm durchgeführt worden seien. Eine Aufstellung über die erbrachten Leistungen durch den Geschäftsführer und den damaligen Prokuristen der B.- GmbH sowie ein Bericht über das Projekt „Europa 2000“ mit einzelnen Auswertungen seien der BP übergeben worden, wobei die von der BP genannten Interviewbögen und Firmenbilanzen nur Bestandteil dieses Berichtes gewesen seien. Daneben habe es eine Vielzahl von Besprechungen mit Banken und Firmen gegeben. Über die mit dem Hauptkreditinstitut der Bw. geführten Verhandlungen habe es Aktennotizen gegeben, die jedoch im Zeitpunkt der BP nicht mehr vorhanden gewesen seien. Zwei Besprechungsprotokolle über die mit Firmen geführten Gespräche und Verhandlungen haben der BP noch vorgelegt werden können. Es seien aufgrund des Geschäftsführerwechsels bei der Bw. im Jahr 1999 (Ausscheiden von X. als Geschäftsführer) und der Übersiedlung der Hauptverwaltung viele Unterlagen, die man für nicht mehr relevant gehalten habe, vernichtet worden. Der Zeitaufwand für die Beratungsleistungen der B.- GmbH sei über die Erstellung des angeführten Berichtes hinausgegangen. Der Geschäftsführer der B.- GmbH habe den Empfang der Zahlungen ausdrücklich bestätigt. Die Behauptung der BP, dass zwischen der Höhe der Rechnungen und den erbrachten Leistungen nicht der erforderliche Kausalzusammenhang bestehe, sei nicht nachvollziehbar. Der Umstand, dass die B.- GmbH ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sei, könne der Bw. nicht zur Last gelegt werden. Die Löschung der B.- GmbH im Firmenbuch am 25. Juli 1994 sei der Bw. nicht bekannt gewesen. Die Leistungen seien im September 1994 abgeschlossen gewesen. Es werde daher die Anerkennung des Honorars in Höhe von S 415.000,00 (€ 30.159,23) als Betriebsausgabe sowie der Vorsteuer in Höhe von S 83.000,00 (€ 6.031,84) für das Jahr 1994 beantragt.

3. Liegenschaft G. – verdeckte Ausschüttung

Die Liegenschaft G. sei mit Kaufvertrag vom 26. März 1997 an die Y.- Privatstiftung um S 9,828.000,00 (€ 714.228,61) verkauft worden. Davon seien S 7,500.000,00 (€ 545.046,26) auf die Liegenschaft und S 1,940.000,00 (€ 140.985,30) auf das Inventar entfallen. Das Inventar habe aus 25 Tanks und 24 Zisternen, einer Absauganlage und Lastenliften bestanden. Es habe es sich dabei um Gegenstände einer ehemaligen Weinkellerei gehandelt. Die Liegenschaft G. sei von der Bw. mit Kaufvertrag vom 12. Juni 1995 von P. um den

Kaufpreis von S 9,660.000,00 (€ 702.019,58) erworben worden. Davon seien S 7,170.000,00 (€ 521.064,22) auf die Liegenschaft und S 2,490.000,00 (€ 180.955,36) auf das Inventar entfallen.

Der von der BP beauftragte Gutachter H. habe zum Bewertungsstichtag 2. Juni 2001 den Verkehrswert der Liegenschaft G. mit S 22,034.000,00 (€ 1,601.273,23) ermittelt. In seinem Ergänzungsgutachten vom 28. Dezember 2001 sei der Bewertungsstichtag mit 26. März 1997 und ein Verkehrswert der Liegenschaft in Höhe von S 20,977.000,00 (€ 1,524.458,04) angegeben. Im Ergänzungsgutachten seien die angesetzten Herstellungskosten pro Quadratmeter sowie der Jahresrohertrag offenbar auf den Bewertungsstichtag 26. März 1997 rückbezogen, d.h. unter Ansatz eines Abschlages, angesetzt worden. Dabei sei nicht berücksichtigt worden, dass sechs Wohnungen zusätzlich errichtet worden seien, wobei mit dem Bau dieser Wohnungen Anfang 1997 begonnen worden sei. Die Fertigstellung sei im Juli 1997 und die Vermietung ab 1. September 1997 erfolgt. Die zunächst von der Bw. in den ersten drei Monaten des Jahres 1997 bezahlten Errichtungskosten seien dieser von der Y.-Privatstiftung refundiert worden. Der Ertragswert dieser Wohnungen sei jedoch in die Bewertung miteinbezogen worden, obwohl diese Wohnungen vom neuen Eigentümer, der Y.-Privatstiftung, errichtet worden seien. Die Y.-Privatstiftung trage das Vermietungsrisiko, sodass der Ertragswert für diese Wohnungen bei der Bewertung nicht zu berücksichtigen sei.

Die BP nahm mit Schreiben vom 31. Juli 2003 wie folgt zur Berufung Stellung:

1. Sponsorzahlung A.- GmbH

Der bloße *"positive Hinweis"* auf die Partnerschaft der A.- GmbH mit der Bw. stelle nach Ansicht der BP keine adäquate Werbegegenleistung dar. Die Nutzung des Namens, der Kennzeichen oder Fotos der Spieler bzw. der Mannschaft wäre eine Werbeleistung der Bw. für die A.- GmbH und nicht umgekehrt. Aus dem Vertrag vom 14. Jänner 1994 sei keinerlei Gegenleistung der A.- GmbH zu erkennen. Die Art der Formulierung des Vertrages sei *"auffällig und sehr einseitig"*, da den Verpflichtungen der Bw. keine der A.- GmbH gegenüberstünden.

2. Rechnungen B.- GmbH

Erhebungen der BP hätten ergeben, dass die B.- GmbH an den auf den Rechnungen angeführten Firmenadressen nicht existent gewesen sei. Laut diesen Rechnungen habe eine Sitzverlegung von 1010 Wien, R-Strasse 13 nach 1160 Wien, B-Gasse 38 stattgefunden. Die

Adresse 1160 Wien, B-Gasse 38 sei ein unbebautes Grundstück, weshalb sich der Sitz der B.-GmbH nicht dort befunden haben könne. Die Rechnungen seien mittels Barscheck beglichen worden, wobei die Unterschriften unterschiedlich seien. Auf den Rechnungen fehle die UID-Nummer der B.-GmbH, es seien zwei verschiedene *"HRB-Nummern"* angeführt und es fehle jeweils die Rechnungsnummer.

Die Bw. sei von der BP mehrmals aufgefordert worden Unterlagen vorzulegen, die den Kausalzusammenhang zwischen der Höhe der Rechnungen und den erbrachten Leistungen herstellen und den Umfang der für die Bw. erbrachten Leistungen dokumentieren könnten. In der Berufung werde nun zugegeben, dass diese Unterlagen angeblich vernichtet worden seien.

3. Liegenschaft G. – verdeckte Ausschüttung

Der von der BP beauftragte Gutachter H. sei ein objektiver und unabhängiger, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger. Das Gegengutachten von S. sei ein von der Bw. in Auftrag gegebenes *„Privatgutachten“*, welches für die BP nicht schlüssig sei.

Das von der BP in Auftrag gegebene Gutachten sei irrtümlicherweise mit dem Bewertungsstichtag 2. Juni 2001 erstellt worden, weshalb ein Ergänzungsgutachten mit dem Bewertungsstichtag 26. März 1997 in Auftrag gegeben worden sei. Der Gutachter H. habe dabei eingeräumt, dass er in seinem Gutachten mit dem Bewertungsstichtag 2. Juni 2001 Umbauten berücksichtigt habe, welche erst im Jahr 1997 vorgenommen worden seien. Diese zeitlich nicht eindeutig zuordenbaren Kosten seien daher bei der Berechnung des Sachwertes abzuziehen. Daraus ergebe sich ein *„neuer“* Verkehrswert von S 19,223.586,00 (€ 1,397.032,48). Da bereits vor dem Umbau eine Bausubstanz vorhanden gewesen sein müsse, könne laut Ansicht der BP der Wert nach dem Umbau laut Gegengutachten nicht voll abgesetzt werden. Es sei bei der Bewertung von der Annahme auszugehen, dass 2/3 des Wertes an Bausubstanz bereits vorhanden gewesen sei, da es sich bloß um eine Sanierung gehandelt habe. Laut Ansicht der BP sei die Differenz zwischen dem Kaufpreis von S 7,500.000,00 (€ 545.046,26) und dem *„neuen“* Verkehrswert von S 19,233.586,00 (€ 1,397.032,48), somit S 11,723.586,00 (€ 851.986,22) als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter X. zu erfassen und außerbilanzmäßig zuzurechnen.

Mit Schreiben vom 12. September 2003 brachte die Bw. folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP ein:

1. Sponsorzahlung A.- GmbH

Die Präambel zum gegenständlichen Werbevertrag drücke die Absicht der geschlossenen Vereinbarung, die Unterstützung des Eishockeysportes in Wien einerseits und die Verstärkung der Werbemaßnahmen der Bw. andererseits, klar aus. Es habe sich um den üblichen Vertragstext der A.- GmbH gehandelt.

2. Rechnungen B.- GmbH

Bezüglich der von der BP angeführten Mängel sei darauf hinzuweisen, dass es eine UID-Nummer im Jahr 1994 noch nicht gegeben habe. Der Geschäftsführer der B.- GmbH habe im Zuge einer Zeugeneinvernahme der BP erklärt, dass er die Leistungen laut den Rechnungen erbracht habe und er im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung nicht gewusst habe, dass die B.- GmbH nicht mehr existent gewesen sei. Der Geschäftsführer der Bw. habe auch bestätigt, das in Rechnung gestellte Honorar gemeinsam mit dem Prokuristen der B.- GmbH in bar bekommen und es für die Zahlung von Rechnungen der B.- GmbH verwendet zu haben.

3. Liegenschaft G. – verdeckte Ausschüttung

S. sei ebenso wie H. ein allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Gutachter. Aus dessen Gutachten, das zum tatsächlichen Verkaufsstichtag 1. Jänner 1997 erstellt worden sei, gehe klar hervor, wie der Ertragswert ermittelt worden sei. Der Ertragswert der erst von der Y.- Privatstiftung errichteten Wohnungen (Baukosten in Höhe von rd. S 9,4 Mio.) sei richtigerweise zum Stichtag 1. Jänner 1997 nicht enthalten. Das Gutachten von H. sei ursprünglich zum Stichtag 2. Juni 2001 erstellt worden. Das Ergänzungsgutachten sei per 26. März 1997 erstellt worden, wobei der ursprünglich ermittelte Ertragswert hinsichtlich der Flächen nicht verändert worden sei, sondern nur geringfügig hinsichtlich der angesetzten Miete. Der Ertragswert enthalte daher jene Wohnflächen, die erst von der Y.- Privatstiftung neu geschaffen worden und der Bw. nicht zuzurechnen seien.

Am 10. Oktober 2003 wurde die Berufung zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Mit Schreiben vom 10. August 2006 legte die Bw. Anlagenverzeichnisse betreffend die Liegenschaft G. vor und führte bezüglich der Sponsorzahlung an die A.- GmbH aus, dass die Sportler Aufkleber mit dem Namen der Bw. auf ihren Dressen gehabt hätten und bei den Veranstaltungen Durchsagen mit Erwähnung des Sponsors erfolgt seien. Der Geschäftsführer der A.- GmbH sei gleichzeitig Geschäftsführer der Z. gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sponsorzahlung A.- GmbH

a) Körperschaftsteuer 1994

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage, ob der von der Bw. getätigte Aufwand für Werbesponsoring als Betriebsausgabe zu beurteilen ist.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Die Motivation zur Leistung von Sponsorzahlungen kann in der erhofften Werbewirkung oder im Wunsch nach Unterstützung des Gesponserten liegen. Mit dem Prinzip der Entgeltlichkeit grenzt sich das Sponsoring vom Spendenwesen ab. Das Sponsoring durch Unternehmen verfolgt somit eigene Ziele und basiert auf dem klaren Prinzip von Leistung und Gegenleistung. Beim Sponsorvertrag verpflichtet 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. Um den Zuwendungen an den Sportler oder Sportverein das Merkmal der Freiwilligkeit und damit den Spendencharakter zu nehmen, müssen schon von der rechtlichen Seite her die gegenseitigen Verpflichtungen - des Sponsors zu Geldleistungen, des Sportlers bzw. Vereines zu Werbeleistungen - eindeutig fixiert sein. Dies allein genügt allerdings noch nicht, um freiwillige Zuwendungen auszuschließen, weil dies nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 eine verpflichtende Vereinbarung allein nicht vermag. Es müssen vielmehr seitens des Sportlers oder Vereins auch tatsächlich Werbeleistungen erbracht oder erforderlichenfalls durch den Sponsor rechtlich erzwungen werden. Die Leistungen des Vereins müssen überdies geeignet sein, Werbewirkung zu entfalten. Die Abgabenbehörde hat bei Sponsorverträgen daher zu prüfen, ob diesen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Leistungsaustausch zugrunde liegt.

Eine Voraussetzung für die Absetzbarkeit von Sponsorzahlungen ist, dass schon von vorneherein die gegenseitigen Verpflichtungen eindeutig fixiert sind (vgl. VwGH 25.1.1989, 88/13/0073). Dieses Kriterium ist im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Zwar wurde am 14.

Jänner 1994 ein Vertrag zwischen der Bw. und der A.- GmbH abgeschlossen. Die Verpflichtung der Bw. (Höhe der Sponsorsumme) ist in Punkt 1 des Vertrages enthalten. Die Verpflichtungen der A.- GmbH sind in Punkt 2 des Vertragstextes enthalten. Der BP ist darin zuzustimmen, dass die Verpflichtungen der A.- GmbH dabei nicht eindeutig fixiert wurden. Entgegen der Ansicht der BP kann es jedoch nicht entscheidend sein, ob der – ohnehin nicht ermittelbare – objektive Wert der tatsächlichen Werbeeffekte niedriger als die Höhe der Sponsorzahlung gewesen ist. Die Ansicht der BP, dass die Nutzung des Namens, der Kennzeichen oder Fotos der Spieler bzw. der Mannschaft eine Werbeleistung der Bw. für die A.- GmbH und nicht umgekehrt gewesen wäre, widerspricht dem oben dargestellten Sinn und Zweck von Werbesponsoring und ist logisch nicht nachvollziehbar.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist zur Einordnung der gegenständlichen Sponsorzahlung unter § 4 Abs. 4 bzw. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 insbesondere die Motivation der Bw. zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses als Sachverhaltsfrage entscheidend. Wie die Bw. in der Berufung vom 26. März 2003 und im Schreiben an den unabhängigen Finanzsenat vom 10. August 2006 ausführte, sei die Sponsorzahlung an die A.- GmbH auch im Zusammenhang mit einem Auftrag der Z. zur Generalreinigung der Abwasserbehandlungs- und Rauchgasreinigungsanlage in Höhe von rd. S 2,4 Mio. gestanden. Daraus ergibt sich, dass die Bw. den gegenständlichen Sponsorvertrag im Wesentlichen zum Erhalt eines Auftrages, jedoch nicht zur Entfaltung einer entsprechenden Werbewirkung abgeschlossen hat. Für diese Annahme spricht auch, dass der Werbevertrag mit der A.- GmbH ausschließlich für die Halb-Spielsaison 1993/94 abgeschlossen wurde. Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates tragen die Leistungen der Bw. nach dem Gesamtbild der Verhältnisse überwiegend die Merkmale einer freiwilligen Zuwendung im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zum Erhalt eines Auftrages, wobei dieser Vorgang zivilrechtlich in einen entgeltlichen Vertrag gekleidet wurde. Daher ist die Nichtanerkennung der von der Bw. im Jahr 1994 geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von S 200.000,00 (€ 14.534,57) zu Recht erfolgt.

b) Umsatzsteuer 1994

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972, BGBl. 223/1972, kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an in gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Für den Bereich der Umsatzsteuer für das Jahr 1994 ergibt sich aus der unter Punkt a) Körperschaftsteuer 1994 dargestellten rechtlichen Würdigung, dass der Abzug des Vorsteuerbetrages in Höhe von S 40.000,00 (€ 2.906,91) aus der Werbesponsoringabrechnung gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 nicht zulässig ist, da keine Leistungen für das Unternehmen erbracht wurden.

2. Rechnungen B.- GmbH

a) Umsatzsteuer 1994

Der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 setzt unter anderem eine von einem anderen Unternehmer erbrachte Leistung sowie das Vorliegen einer den Formvorschriften des § 11 UStG 1972 entsprechende Rechnung voraus.

Eine diesen Bestimmungen entsprechende Rechnung muss gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten. Gemäß § 11 Abs. 3 UStG 1972 ist für die unter § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 geforderten Angaben jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens ermöglicht.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist die Vorsteuerabzugsberechtigung aus einer Rechnung, auf der als leistender Unternehmer eine Firma aufscheint, die an der angegebenen Adresse nicht existiert, zu versagen. Die Angabe einer falschen Adresse des leistenden Unternehmers schließt für sich allein schon die Berechtigung des Leistungsempfängers zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 aus (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; 24.4.1996, 94/13/0133; 20.11.1996, 95/15/0179 und 96/15/0027).

Inwieweit es dem Leistungsempfänger subjektiv zumutbar ist oder nicht, von der richtigen Adresse des liefernden oder leistenden Unternehmens Kenntnis zu erlangen, spielt bei dieser objektiv und formal zu betrachtenden Rechtslage zum § 11 UStG 1972 keine Rolle. Die von der Bw. diesbezüglich im Berufungsverfahren angestrebten Überlegungen mögen allenfalls bei der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung Relevanz haben, nicht jedoch bei Anwendung des Umsatzsteuergesetzes, welches gerade in Hinblick auf den Vorsteuerabzug strenge Formalanforderungen beinhaltet.

Dass die in den berufungsgegenständlichen Rechnungen genannte Leistungserbringerin (B.- GmbH) an der in den Rechnungen vom 20. September 1994 und 21. September 1994 genannten Anschrift 1160 Wien, B-Gasse 38 nicht existiert hatte, wird von der Bw. nicht

bestritten. Damit aber weisen diese Rechnungen der B.- GmbH jedenfalls eine falsche Anschrift auf und eignen sich allein schon aus diesem Grund nicht mehr dazu, die Bw. zum Vorsteuerabzug zu berechtigen.

Die Bw. rechtfertigt sich bezüglich der Rechnungen vom 14. April 1994 und 11. Mai 1994 dahingehend, dass die B.- GmbH im Firmenbuch mit Sitz in 1010 Wien, R-Straße 13 eingetragen und die Löschung dieser Gesellschaft im Firmenbuch am 25. Juli 1994 der Bw. nicht bekannt gewesen sei. Vom Geschäftsführer der B.- GmbH, J., wurde laut Zeugenaussage vom 6. Februar 2002 gegenüber der BP bestätigt, dass die von der B.- GmbH in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich von ihm selbst erbracht wurden. Da somit die B.- GmbH als das in den Rechnungen vom 14. April 1994 und 11. Mai 1994 ausgewiesene leistende Unternehmen nicht die tatsächliche Leistungserbringerin sein konnte, entsprechen auch diese Rechnungen nicht den Bestimmungen des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.

Die Nichtanerkennung der im Jahr 1994 aus den Rechnungen der B.- GmbH geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von insgesamt S 83.000,00 (€ 6.031,84) ist daher zu Recht erfolgt. Festzuhalten ist jedoch, dass entgegen der Rechtsansicht der BP eine entsprechende Versteuerung der Umsätze beim leistenden Unternehmen keine gesetzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger ist.

b) Körperschaftsteuer 1994

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung muss der Abgabepflichtige die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen. Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 4 Tz. 269, 270; VwGH 30.1.2001, 96/14/0154).

Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Die Frage, was unter „Veranlassung“ zu verstehen ist, ist ungelöst. Nach der Rechtsprechung liegen Betriebsausgaben dann vor, wenn sie „aus betrieblichen Gründen“ (im Interesse des Betriebes) anfallen; dabei ist auf die Verkehrsauffassung Bedacht zu nehmen. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben ist gegenüber der nichtbetrieblichen

(außerbetrieblichen) Sphäre von Bedeutung. Entweder ist die Ausgabe dem Betrieb oder der nichtbetrieblichen Sphäre zuzuordnen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 4 Tz. 230-233).

Nicht zu prüfen ist grundsätzlich die Angemessenheit, die Wirtschaftlichkeit, die Zweckmäßigkeit oder die Notwendigkeit einer Betriebsausgabe, weshalb den Ausführungen der BP zum fehlenden Kausalzusammenhang zwischen der Höhe der jeweiligen Rechnungen und den erbrachten Leistungen nicht gefolgt werden kann.

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, kann die Abgabenbehörde gemäß § 162 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. § 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei einem Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei einem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Abgabepflichtige den Empfänger konkret genannt hat.

Die von der BP durchgeführten Erhebungen führten zweifellos zu dem Schluss, dass die in den berufsgegenständlichen Rechnungen als Leistungserbringerin aufscheinende B.- GmbH nicht die tatsächliche Empfängerin der von der Bw. als Betriebsausgabe abgesetzten Beträge war. Die der Bw. in Rechnung gestellten Leistungen wurden tatsächlich vom Geschäftsführer der B.- GmbH, J., erbracht. Dadurch, dass dieser dies auch der BP gegenüber in seiner Zeugenaussage vom 6. Februar 2002 bestätigt hat, ist zweifellos sichergestellt, dass die Einnahmen beim Empfänger im Sinn des § 162 BAO entsprechend besteuert werden können.

Laut den vorliegenden Unterlagen liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht wurden. Auch an der betrieblichen Veranlassung des geltend gemachten Aufwandes besteht kein Zweifel. Der tatsächliche Leistungserbringer hat den Erhalt der Zahlungen nachweislich bestätigt. Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt daher zum Ergebnis, dass die Versagung der Anerkennung des Betrages in Höhe von S 415.000,00 (€ 30.159,23) als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 im Jahr 1994 durch die BP nicht zu Recht erfolgt ist.

3. Liegenschaft G. – verdeckte Ausschüttung

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in 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, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. z.B. VwGH 27.6.2000, 99/14/0263; 26.5.1999, 99/13/0039, 0072; 26.5.1998, 94/14/0042; 17.12.1996, 95/14/0074).

Da X. Alleingesellschafter der Bw. und Stifter der Y.- Privatstiftung war, ist zweifelsohne eine Nahebeziehung zwischen der Bw. als Verkäuferin der Liegenschaft G. und der Y.- Privatstiftung als Käuferin dieser Liegenschaft gegeben. Diese Nahebeziehung erfordert die Überprüfung der Gestaltung des Kaufvertrages im Hinblick darauf, ob diese von jenem Vertragsinhalt (wesentlich) abweicht, der zwischen Fremden als üblich angesehen werden muss.

Entscheidende Bedeutung für die Beurteilung der Frage, ob der Verkauf der Liegenschaft G. auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, kommt im zu beurteilenden Sachverhalt dem Kaufvertrag vom 12. Juni 1995 zwischen der Bw. als Käuferin und dem der Gesellschaft nicht nahe stehenden P. als Verkäufer der Liegenschaft G. zu. Der Vergleich dieses zwischen Fremden zustande gekommenen Kaufvertrages vom 12. Juni 1995 und des von der BP nicht als fremdüblich anerkannten Kaufvertrages zwischen der Bw. und der Y.- Privatstiftung vom 26. März 1997 führt zu dem Schluss, dass die vertraglichen Regelungen nahezu ident sind. Lediglich die Höhe des Kaufpreises (ATS 9,660.000,00 (€

702.019,58), Übergabe per 31. August 1995 und ATS 9,828.000,00 (€ 714.228,61), Übergabe per 1. Jänner 1997) weichen voneinander ab.

Die Überprüfung dieser Kaufpreisabweichung anhand der vorliegenden Bilanzen und Anlagenverzeichnisse führt zu dem Schluss, dass keine stichhaltigen im Sinne von eindeutigen und unwiderlegbaren Indizien für das Vorliegen eines fremdunüblichen Kaufpreises zwischen der Bw. als Verkäuferin der Liegenschaft G. und der Y.- Privatstiftung als Käuferin dieser Liegenschaft vorliegen. Nach dem Erwerb der Liegenschaft G. von dem der Gesellschaft nicht nahe stehendem Verkäufer P. zum Stichtag 31. August 1995 wurden von der Bw. im Jahr 1995 keine Aufwendungen und im Jahr 1996 Aufwendungen in Höhe von lediglich ATS 75.762,50 (€ 5.505,88) für die Errichtung eines Portals und Stiegen getätigt. Abgesehen von den im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft G. angefallenen Anschaffungsnebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Maklerkosten und Eintragungsgebühren finden sich im Anlageverzeichnis der Bw. keine sonstigen Anschaffungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft G.

Von der BP wurden keinerlei Feststellungen dahingehend getroffen, dass eine Wertsteigerung der Liegenschaft G. im Zeitraum 31. August 1995 bis 1. Jänner 1997 aus welchen Gründen immer eingetreten wäre, die zu einer Unangemessenheit des Kaufpreises hinsichtlich der Veräußerung des Grundstückes von der Bw. an die Y.- Privatstiftung geführt hätte. Vielmehr führt die Überprüfung der Kaufverträge vom 12. Juni 1995 und vom 26. März 1997 zu dem Schluss, dass bei Durchführung eines für die Beurteilung der Frage einer allfälligen verdeckten Ausschüttung anzustellenden Fremdvergleiches keinerlei Hinweise für die von der BP behauptete Fremdunüblichkeit des zu beurteilenden Kaufvertrages vom 26. März 1997 vorliegen. Auch ist grundsätzlich festzuhalten, dass die Wertermittlung des Kaufpreises für eine Liegenschaft einen gewissen Spielraum lässt und nicht jede auch nur geringfügige Abweichung von einem Richtwert zur Annahme einer fremdunüblichen Gestaltung führt.

Zu den von der BP und der Bw. in Auftrag gegebenen Sachverständigengutachten ist festzuhalten: Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Die Abgabenbehörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Sowohl Gutachten eines Amtssachverständigen nach § 177 BAO

als auch Privatgutachten stellen Beweismittel dar und unterliegen somit der freien Beweiswürdigung.

Im zu beurteilenden Sachverhalt erfolgte die Preisbildung betreffend die Liegenschaft G. nicht in Anlehnung an ein Gutachten eines gerichtlich beeedeten Sachverständigen. Die jeweiligen Gutachten des H. und S. wurden erst im Nachhinein im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens erstellt. Die BP vermag allein mit dem im übrigen teilweise unschlüssigen (z. B. falsche Bewertungsstichtage 2. Juni 2001 und 26. März 1997, Berücksichtigung von erst nach der Veräußerung durchgeführten Um- und Zubauten) Gutachten des von ihr beauftragten Gutachters H. nicht aufzuzeigen bzw. zu vermitteln, dass die Bw. die Liegenschaft G. an einen Fremden zu einem höheren Preis veräußert hätte als an die ihr zum Veräußerungszeitpunkt nahe stehenden Y.- Privatstiftung. Dies bestätigten nicht zuletzt auch die im Gutachten von S. gezogenen Schlüsse. Von der Y.- Privatstiftung wurden im Jahr 1997 laut vorliegendem Anlageverzeichnis Investitionen in Höhe von rund S 9,2 Mio. getätigt. Die Berücksichtigung dieser Investitionen bei den vom Gutachter H. vorgelegten Gutachten führt zu dem Schluss, dass es zu keiner wesentlichen Abweichung der Wertermittlungen der beiden Sachverständigengutachten kommt. Wie bereits ausgeführt, lässt die Wertermittlung des Kaufpreises für eine Liegenschaft einen gewissen Spielraum zu und kann keinesfalls mit absoluter Präzision geführt werden. Nicht jede, auch nur geringfügige Abweichung von einem Richtwert kann zur Annahme einer fremdunüblichen Gestaltung führen.

Demzufolge ist die von der BP vorgenommene Zurechnung in Höhe von ATS 11,723.000,00 (€ 851.943,63) als verdeckte Ausschüttung nicht zu Recht erfolgt.

Mangels Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist die Inanspruchnahme der Bw. gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 in Höhe von S 2,930.750,00 (€ 212.985,91) nicht zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, 19. September 2006